

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 281332.0003/20-9
<b>RECORRENTE</b>	- GABRIEL SCHIOCHET
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO - Acórdão 2ª CJF nº 0218-12/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / INFRAZ ATACADO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 29/12/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0401-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO E RETENÇÃO. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O imposto cobrado na autuação se encontra calculado corretamente. A base de cálculo foi demonstrada, pela fiscalização, de forma simplificada com a exclusão do ICMS próprio, cobrado no Auto de Infração. Apuração do ICMS exigido, está correta, tendo em vista que fora utilizado pela fiscalização o devido procedimento de apuração, aplicando a devida alíquota sobre a base de cálculo e fazendo a devida dedução. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Pedido CONHECIDO e NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto em relação ao Acórdão CJF nº 0218-12/22-VD, que Proveu o Recurso de Ofício, julgando Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/03/2020, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 – 07.02.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.344.459,86, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.*

A 4ª JJF decidiu pela Nulidade do Auto de Infração, em decisão não unânime, mediante o Acórdão CJF nº 0033-04/22-VD (fls. 120 a 132), com base nos votos a seguir transcritos:

#### “VOTO

*Preliminarmente, o sujeito passivo argui nulidade do Auto de Infração em tela, sob o manto de que a descrição da infração não está em conformidade para apuração do suposto ICMS devido, haja vista que foram lavrados 02 (dois) autos de infração distintos: um para cobrar o ICMS Normal, e outro para cobrar o ICMS substituição tributária, tendo a descrição da infração totalmente iguais para ICMS de naturezas distintas, ou seja, diz que a metodologia aplicada pela Fiscalização foi irregular e se encontra desvinculada da legalidade para se apurar a base de cálculo, violando o direito de defesa do recorrente.*

*Não vejo qualquer procedência na arguição de nulidade aventada pelo defendente, pois não há na legislação qualquer proibição do agente Fiscal em produzir mais de um Auto de Infração na constituição do crédito tributário, o qual se encontra alinhado ao determinado no artigo 39 do RPAF/BA, que dispõe sobre o que se deve conter na autuação; como também não vejo qualquer irregularidade na metodologia aplicada pela Fiscalização, para apurar o ICMS ST que o Contribuinte Autuado deixara de efetuar, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, decorrentes de mercadorias abarcadas pelo instituto da substituição tributária.*

*No caso em tela, ao identificar operações de saídas de produtos, como indicado na Informação Fiscal de fls. 40/43 dos autos preponderantemente – energéticos NCM 2106.90.90 – sem destaque do imposto, aplicou o percentual de MVA de 114%, e sobre esse valor agregado aplicou o percentual de 18%, que é a alíquota do ICMS vigente à época dos fatos geradores, acrescentando mais 2% do fundo de pobreza, totalizando 20%, em perfeita sintonia com o que dispõe a legislação no cálculo do ICMS ST.*

*Afastadas portanto as arguições de nulidade, na forma trazida pelo sujeito passivo, passo então à análise do mérito.*

*No mérito, o Auto de Infração em tela, lavrado em 30/03/2020, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditora Fiscal lotada na unidade Fazendária INFRAZ ATACADO, em que no exercício de suas funções de*

Fiscalização, em cumprimento à O.S.: 501066/20, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência ICMS, por ter o Contribuinte Autuado deixado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, na forma dos demonstrativos que são parte integrante do CD/Mídia de fl. 08 dos autos. Lançado ICMS no valor R\$ 1.344.459,86, com enquadramento no art. 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c art. 289 do RICMS/BA, publicado pelo Dec. nº 13.780/2012, e multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Assim dispõe o art. 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores:

**Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:**

**II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;** (Grifo acrescidos)

Em complementação à descrição dos fatos, têm-se o destaque de que a Empresa Autuada é atacadista equiparada a indústria (art. 9º, inc. IV, do Decreto Federal nº 7.212/2010), compra insumos e matérias-primas preponderantemente de fora do Estado, credita-se normalmente e remete para industrialização, com ICMS suspenso (inc. I, art. 280 do RICMS/BA), por conseguinte, recebe o produto final da indústria com destaque de ICMS Normal e ST apenas sobre o valor agregado, conforme previsão legal (§ 4º, incisos I e II, art. 280 do RICMS/BA). Conclui a agente Fiscal Autuante que, nessa fase, a tributação é encerrada, deixando de recolher o ICMS Próprio (A.I. nº 281332.0001/20-6), e o ICMS ST na saída interna dos produtos, que é o objeto da presente autuação.

Acrescenta como informações complementares na descrição dos fatos, que esse procedimento com produtos da substituição tributária, especialmente energético e bebidas alcoólicas, vem resultando em manutenção de saldo credor.

Em sede de Informação Fiscal, aponta que a remessa da matéria prima para industrialização é feita com imposto (ICMS) suspenso, conforme previsto no art. 280, inciso I do RICMS transrito abaixo. Usa nessa operação o CFOP 5901-Remessa para Industrialização por Encomenda. (Vide exemplo: Nota Fiscal nº 000.015.456, anexa pg. 34):

**Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:**

**I - nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço (Conv. AE 15/74);**

Em seguida, diz que o Contribuinte Autuado recebe o produto final (ENERGY DRINK) da indústria, no caso em tela, FERRARI FERREIRA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS I.E. 076.484.870, preponderantemente energéticos (NCM 2106.90.90), com destaque de ICMS Normal e ICMS ST apenas sobre o valor agregado ao produto pelo industrial, conforme prevê o art. 280 § 4º, inc. II do RICMS. (Exemplo: Nota Fiscal nº 000.005.437, anexa pg. 36):

**Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:**

(...)

**§ 4º Nas saídas de mercadorias em retorno ao estabelecimento autor da encomenda, o estabelecimento industrializador deverá (Convênio S/Nº, de 15/12/70):**

**I - emitir nota fiscal, que terá como destinatário o estabelecimento de origem, autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão:**

**a) o número, a série e a data da emissão, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal que acompanhou as mercadorias recebidas em seu estabelecimento;**

**b) o valor das mercadorias recebidas para industrialização, o valor das mercadorias empregadas na industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda;**

**II - efetuar, na nota fiscal referida no inciso I deste parágrafo, o destaque do ICMS sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, podendo este aproveitar o crédito, quando admitido.**

Observa então a agente Fiscal Autuante, que apesar de receber a encomenda da indústria com destaque do imposto apenas sobre o valor agregado pelo industrial ao produto, conforme prevê o dispositivo legal transcrito acima, o Contribuinte Autuado considera nessa fase encerrada a tributação, e dá saída aos produtos sem destaque do imposto. (Exemplo: Nota Fiscal nº 000.014.919, anexa pg. 39). Esta é a motivação da presente autuação.

Dessa forma, diz a Autuante que o Contribuinte Autuado deixa de recolher o ICMS ST e o ICMS Próprio na saída dos produtos, conforme previsto no art. 8º, inc. II da Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

(...)

#### ANEXO I

#### *MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO*

(...)

2 Bebidas alcoólicas, exceto cervejas e chopes;

(...)

5 Bebidas energéticas, isotônicas, iogurtes e outras bebidas alimentares à base de leite ou de cacau, néctares e refrescos;

Consigna que esse procedimento com produtos da substituição tributária, especialmente energéticos, resultou em duas infrações desmembradas pelo SLCT (Sistema de Lançamento de Crédito Tributário) em dois autos de infração, que devem ser julgados em conjunto, por tratar-se de infrações correlatas:

1. AI 2813320003/20-9 **Objeto da presente autuação** (Infração – 07.02.03 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados nesse estado)
2. AI 2813320001/20-6 (Infração - 02.01.03 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas)

Em sede de defesa, no mérito, objetivando fundamentar a insubsistência do crédito tributário constituído, o sujeito passivo traz aos autos o Parecer nº 3363/2020, (Doc. 1) especificamente da Indústria que procedeu a industrialização por encomenda, a FERRARI FERREIRA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI.

O Parecer nº 3363/2020 (fl. 23), cuja ementa é o seguinte: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Industrialização com fornecimento de insumos pelo autor da encomenda. Procedimentos e tributação. § 4º do art. 280 comb. c/art. 289 do RICMS/12, além de ratificar todo o entendimento apresentado na Informação Fiscal pelo agente Autuante em relação à industrialização por encomenda, que é o objeto do Auto de Infração em tela, traz o seguinte destaque:

**“Quanto ao ICMS ST relativo aos produtos acabados, constantes no Anexo I do RICMS/12, itens 3.10; 3.12 e 3.13 (refrigerante de baixa caloria, energético, coquetel composto) conforme art. 289 do RICMS/12, está correto o entendimento de que a consulfente, na condição de substituto tributário, deverá fazer a retenção do ICMS /ST, ficando desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, de acordo com a regra inserta no art. 290 do RICMS/12.”**

Cabe então destacar a regra inserta no art. 290 do RICMS/12, vigente à época dos fatos:

Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, **ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente**, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária. (Grifos acrescidos)

Neste contexto, o que se observa do exemplo trazido pela agente Autuante em sede de Informação Fiscal para fundamentar seu entendimento, diferentemente de sua interpretação em relação às operações subsequentes dos produtos ENERGY DRINK – NCM/SR 2106.90.90, vejo estar em linha com o que prevê o art. 280, § 4º, inc. II do RICMS, no retorno ao estabelecimento do autor da encomenda das mercadorias remetidas para industrialização (CFOP 5901). Vejamos o exemplo da Nota Fiscal nº 000.005.437, acostada à fl. 36 dos autos.

Trata-se do produto ENERGY DRINK – NCM/SR 2106.90.90 – produzido por encomenda, pela indústria FERRARI FERREIRA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI, com destino à GABRIEL SCHIOCHET, em que se tem o destaque do ICMS Próprio de R\$ 346,80 e o ICMS ST de R\$ 395,35. Então pergunta-se: como se chegou a esses valores?

A nota fiscal indica “base de cálculo=R\$ 1.734,00”, aplicando a alíquota de 20% (18% alíquota de energético + 2% do fundo de pobreza), têm-se de ICMS Próprio R\$ 346,80. Tomando o valor da base de cálculo do ICMS Próprio (R\$ 1.734,00), somando a MVA de 114% que é a estabelecida no Anexo I do RICMS/BA para o produto “energético” (item 3.11), correspondente ao valor de R\$ 1.976,76 (114% de R\$ 1.734,00), encontra-se o valor

de R\$ 3.710,76, que se refere à base de cálculo do ICMS ST, o mesmo destacado na nota fiscal. Aplicando então o percentual de 20%, têm-se o valor de R\$ 742,15, abatendo o ICMS Próprio destacado de R\$ 346,80, encontra-se o valor de R\$ 395,35 de ICMS ST, o mesmo destacado na nota fiscal. Logo, em linha com o que orienta a legislação pertinente.

Portanto, estando os cálculos da Nota Fiscal nº 000.005.437 em perfeita sintonia com o que prevê o art. 280 § 4º, inc. II do RICMS, combinado com a regra inserta no art. 290 do mesmo diploma legal, vigente à época dos fatos, na forma acima destacada, em que diz que **ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias**, não vejo qualquer incongruência no entendimento do Contribuinte Autuado ao emitir a Nota Fiscal nº 000.014.919, de fl. 39 dos autos, objeto da autuação, relativo aos produtos ENERGY DRINK sem incidência do ICMS, vez que o imposto incidente dessas operações internas subsequentes, abarcadas pelo instituto da substituição tributária, já houvera sido pago o ICMS ST por antecipação pela Indústria que procedeu a industrialização por encomenda, a FERRARI FERREIRA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI, isso considerando que sejam as mesmas mercadorias oriundas, de fato, do processo de industrialização por encomenda, remetidas pelo Contribuinte Autuado, nos termos previsto no art. 280, inciso I do RICMS.

Neste sentido, ao meu entender, o procedimento do autuado em promover a saída dos produtos ENERGY DRINK sem incidência do ICMS, seja ICMS Próprio ou ICMS ST, está em linha com o que prevê o art. 280, § 4º, inc. II do RICMS/BA, combinado com o artigo art. 290 do mesmo diploma legal, ensejando assim a exclusão dessas operações da autuação.

Entretanto, vejo que os itens de produtos que ensejaram a constituição do presente lançamento por ter deixado o Contribuinte Autuado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, não se restringe apenas ao produto ENERGY DRINK – NCM/SR 2106.90.90 de fabricação por encomenda (art. 280, § 4º, inc. II do RICMS/BA), como posto na peça de defesa e Informação Fiscal, mas sim outros produtos como COQUETEL PEROLA DO NORDESTE 750ML 12/1 – NCM 2208.90.00, BEBIDA ALCOOLICA COMPOSTA TRADICIONAL – NCM 2208.90.00, BEB BAIXA CALORIA SABOR LIMÃO 500ML 12X1 - NCM 2202.10.00, BEBIDA ALCOOLICA COMPOSTA + AÇAI - NCM 2208.90.00, COQUETEL MARAVILHA ACAI 750ML 12/1 -NCM 2202.10.00, todos transacionados com o CFOP 5405 - Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte-substituído – inclusive o próprio produto ENERGY DRINK; e sem a incidência do ICMS Próprio e ICMS ST nas suas saídas.

Arguido em mesa na data da sessão de julgamento desta 4ª JJF, do dia 02/02/22, sobre a origem dos produtos elencados no parágrafo acima, vez que em nenhum momento foram objeto de citação, seja na peça de defesa, seja na Informação Fiscal, então, o Contribuinte Autuado, representado pelo Dono da Empresa, o Sr. **Gabriel Schiochet**, afirmou que também todos esses produtos são produzidos por encomenda, pela FERRARI FERREIRA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI, seguindo o mesmo processo de industrialização do produto ENERGY DRINK, já descrito acima.

Este Relator Julgador, com esta informação, solicitou aos demais membros a retirada do presente PAF da sessão de julgamento desta 4ª JJF, do dia 02/02/22, alterando para a sessão do dia 03/02/22, nos termos regimentais deste Conselho de Fazenda, para analisar com maior profundidade os argumentos de defesa ora apresentados em mesa, inclusive se comprometeu o representante da empresa autuada em apresentar provas documentais do afirmado em mesa, trazendo aos autos documentos probantes nos mesmo moldes do produto ENERGY DRINK.

O Contribuinte Autuado, ainda na tarde do dia 02/02/2022, enviou a NF-e nº 7.741 (Remessa para Industrialização da GABRIEL SCHIOCHET EPP com destino a FERRARI), a NF-e nº 5.554 (Retorno de Industrialização da FERRARI para GABRIEL SCHIOCHET EPP) e a NF-e nº 14.956 (Venda da GABRIEL SCHIOCHET EPP para contribuintes estabelecidos neste Estado da Bahia); portanto, demonstrando que os produtos acima elencados, de fato, são resultado do mesmo procedimento de industrialização e comercialização, com tratamento tributário semelhante ao produto ENERGY DRINK, exaustivamente demonstrado no início deste voto, todo respaldado nas disposições do art. 280 do RICMS/BA, publicado no Dec. nº 13.780/2012, combinado com o artigo 290 do mesmo diploma legal, ensejando assim, ao meu sentir, a exclusão também dessas operações do demonstrativo de débito da presente autuação.

Sobre o destaque da agente Fiscal Autuante, como informações complementares na descrição dos fatos do Auto de Infração em tela, de que esse procedimento com produtos da substituição tributária, especialmente energético e bebidas alcoólicas vem resultando em manutenção de saldo credor, não é negado pelo sujeito passivo quando arguido em mesa na sessão do julgamento fiscal, porém, enfatizou que porventura, mesmo registrados os créditos dos insumos adquiridos, em nenhum momento utilizou-os, vez que tem a consciência de que não tem direito a tais créditos, dado o desenho do tratamento fiscal dado a seus produtos, nos termos do art. 280 do RICMS/BA, publicado no Dec. nº 13.780/2012.

Sem adentrar especificamente na certeza ou não dos créditos lançados na escrita fiscal, há de se destacar, em sendo verdade que o sujeito vem acumulando crédito na sua escrita fiscal, como afirmado pela agente Fiscal,

que não acosta qualquer elemento probante nos autos atestando tal afirmativa, vejo que caberia a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importou em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno (art. 42, inc. VII Lei nº 7.014/96), o que de pronto represento à autoridade competente para observar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, no sentido de exigir o crédito tributário da multa citada a favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia, caso reste comprovado que em relação às operações de entradas dos insumos, o sujeito passivo vem acumulando crédito decorrente das operações objeto deste Auto de Infração, sem prejuízo da exigência do estorno.

Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração em tela.

### VOTO VENCEDOR

Inicialmente, destaco que minha divergência em relação ao voto proferido pelo Nobre Relator, abarca seu entendimento quanto à matéria preliminar na qual o mesmo foi vencido, sendo que ao meu entender, não deveria ter sido apreciada a questão de mérito.

Neste sentido, à luz do quando consta no Art. 154 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, pelo fato do mesmo ter entendido que não houve incompatibilidade entre as questões de ordem preliminar e de mérito levantadas, o que não concordo, proferiu seu voto em relação à matéria principal, posicionando-se pela improcedência do presente Auto de Infração, o que discordo, ante às razões que passo a expor.

Conforme relatado, o presente lançamento diz respeito à falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Na descrição dos fatos consta a informação de que a Empresa Autuada é atacadista equiparada à indústria (art. 9º, inc. IV do Decreto Federal nº 7.212/2010), compra insumos e matérias-primas preponderantemente fora do Estado, credita-se normalmente e remete para industrialização com ICMS suspenso (inc. I, art. 280 do RICMS/BA), por conseguinte, recebe o produto final da indústria com destaque de ICMS Normal e ST apenas sobre o valor agregado, conforme previsão legal (§ 4º, incisos I e II, art. 280 do RICMS/BA). Conclui a agente Fiscal Autuante, que nessa fase a tributação é encerrada, deixando de recolher o ICMS Próprio (A.I. nº 281332.0001/20-6), e o ICMS ST na saída interna dos produtos, que é o objeto da presente autuação.

Por sua vez, o sujeito passivo assevera que as operações autuadas tinham fase de tributação encerrada, argumentando que são decorrentes de recebimento de mercadoria que foi industrializada por encomenda a terceiros, no caso a empresa FERRARI FERREIRA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI. Acrescenta, que o industrializador (FERRARI) formulou consulta tributária quanto ao procedimento a ser adotado com a industrialização de mercadorias, e no Parecer 3.363/2020, cuja cópia foi juntada à fl. 23, foi respondido que deveria reter o ICMS-ST, encerrando as fases de tributação.

Assim, a presente autuação está exigindo a parcela que não foi objeto de retenção do imposto por parte do industrializador, no caso, o custo das matérias primas adquiridas pela autuada, pois a FERRARI efetuou a tributação do ICMS-ST apenas sobre o valor da sua atividade de industrialização.

Fato este, que no meu entender restou demonstrado através da nota fiscal nº 000.005.437, emitida pelo industrializador (FERRARI), anexada pelo autuante às fls. 35/36 dos autos, a mesma citada pelo Sr. Relator, uma vez que a base de cálculo de R\$ 1.734,00 utilizada para efeito de cálculo do ICMS normal, destacado no referido documento fiscal, diz respeito às operações registradas sob o CFOP 5124, e se refere ao valor dos serviços prestados pelo emitente do documento fiscal, resultando no valor do ICMS Normal de R\$ 346,80.

A base de cálculo do ICMS-ST, no valor de R\$ 3.710,76, é resultante da agregação da MVA de 117% sobre o valor da operação (R\$ 1.734,00), que após a aplicação da alíquota de 20% e abatido o ICMS Normal de R\$ 346,80, encontra-se o ICMS-ST de R\$ 395,35, também destacado no documento fiscal.

Importante salientar, que no mesmo documento fiscal está informado o valor dos insumos recebidos do encomendante, no caso a autuada, registrado sob o CFOP 5902, no total de R\$ 5.661,13, e não foi objeto de tributação por parte do industrializador, quer seja do ICMS normal ou ST, por se tratar de insumos anteriormente enviados pelo autuado com suspensão do imposto.

Ocorre que analisando o demonstrativo que deu respaldo à presente exigência, denominado “ICMS NÃO RETIDO”, inserido na mídia de fl.08, que repito, trata da parcela que não foi objeto de retenção do imposto por parte do industrializador, observo equívoco no procedimento adotado pela fiscalização, ao apurar a base de cálculo do ICMS-ST, e consequentemente, inseurança na apuração do imposto ora exigido.

Tomo como exemplo a Nota Fiscal 14.919, emitida em 02/01/2019 e anexada à fl. 38, referente à venda de 05 itens, todos eles objeto da presente exigência. No que se refere ao Produto Energy Drink 3G de 2010 ML 6/1, verifico que no mencionado demonstrativo constam as seguintes informações:

Vlr. item	MVA	VL. BC ICMS-ST	Aliq.	ICMS Devido
70,00	114%	79,8	20%	15,96

Dessa forma, constato que para a apuração da Base de cálculo do ICMS-ST (R\$ 79,80), foi aplicada a MVA de 14%, ao invés de 114%, como informado no referido demonstrativo, que é a estabelecida no Anexo I do RICMS/BA para o produto “energético” (item 3.11),

Chego a esta conclusão, pois de acordo com o inserido na nota fiscal o valor total do item Energy Drink 3G de 2010ML6/1 é de R\$ 70,00, que aplicada a MVA de 114% resultaria em R\$ 149,80, e não R\$ 79,80, como inserido no demonstrativo.

Este procedimento foi adotado para todas as operações elencadas no demonstrativo, e a exigência recai sobre o somatório mensal da coluna “ICMS Devido”, e como visto, calculado de forma equivocada.

Constatou ainda, que para apuração do ICMS-ST não foi concedido qualquer valor a título de crédito fiscal, seja referente aos valores do ICMS normal e ICMS-ST destacados nas notas fiscais emitidas pelo industrializador, seja o ICMS próprio do contribuinte que foi objeto de exigência através do Auto de Infração nº 281332.0001/20-6.

Importante destacar ainda, que o referido Auto de Infração foi julgado NULO por esta 4ª JJF, por insegurança na constituição da base de cálculo do imposto, conforme se extrai do voto de autoria do mesmo Relator deste processo, cujo trecho reproduzo:

“Diante dos fatos acima descritos, constata-se que, realmente a análise do mérito fica prejudicada face a incompatibilidade da forma de apuração do imposto com a descrição da infração nos termos em que está posta a legislação. Resta comprovado que a base de cálculo atribuída pela autoridade fiscal se encontra posta de forma insegura, não permitindo se aquilatar, de forma clara, a liquidez do lançamento.

Isto significa que o levantamento fiscal se apresenta com insegurança em relação aos valores indicados em sua base de cálculo, voto, então, com respaldo no Art. 18, inciso IV “a” do RPAF/BA pela nulidade do presente Auto de Infração e recomendo que o procedimento fiscal seja renovado a salvo das falhas apontadas, caso a Autoridade Fiscal competente entenda que resta valores devidos ao Estado da Bahia, decorrente das vendas de energéticos efetuadas pelo Contribuinte Autuado - GABRIEL SCHIOCHET - e industrializados por encomenda tratados no art. 280 § 4º, inc. II, do RICMS/2012, observando-se o prazo decadencial.

Do exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, em tela”.

Há portanto nestes autos, um vício jurídico substancial. Não se trata de questão “meramente” formal. A questão suscitada diz respeito à estrita legalidade do lançamento tributário, pois envolve a base de cálculo do tributo, que deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição, o que não ocorreu no presente caso, consequentemente, gerando incerteza quanto ao valor do imposto a ser lançado.

Vale registrar, que nos termos da Súmula nº 01, editada pela Câmara Superior deste CONSEF, é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”.

Assim, com respaldo no Art. 18, inciso IV “a” do RPAF/BA, voto pela NULIDADE do presente Auto de Infração, e recomendo que o procedimento fiscal seja renovado a salvo das falhas apontadas.”

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99, tendo a 2ª CJF decidido pelo seu Provimento, modificando a Decisão para julgar Procedente o Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão CJF nº 0218-12/22-VD (fls. 152 a 161), com base no voto a seguir transscrito:

“Observo que, 4ª JJF (Acórdão JJF Nº 0034-04/22-VD) em decisão não unânime, desonerou o sujeito passivo do lançamento do crédito tributário com valores atualizados de R\$ 2.296.425,42 à data do julgamento sob às fls.134, fato este que, justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Contemplando o Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, contra a decisão que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, no qual, verifica-se que a desoneração decorreu por insegurança na constituição da base de cálculo do imposto, gerando incerteza quanto ao valor do imposto lançado.

Verifico que, o presente lançamento refere-se à falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

A Autuada é uma empresa atacadista equiparada a indústria (art. 9º, inc. IV do Decreto Federal nº 7.212/2010), compra insumos e matérias-primas quase na sua totalidade de fora do Estado, credita-se normalmente e remete para industrialização com ICMS suspenso (inc. I, art. 280 do RICMS/BA), por conseguinte, recebe o produto final da indústria com destaque de ICMS Normal e ST apenas sobre o valor agregado, conforme previsão legal (§ 4º, incisos I e II, art. 280 do RICMS/BA).

No entendimento do autuado, nessa fase, a tributação é encerrada, deixando a autuada de recolher o ICMS

Próprio e o ICMS ST nas saídas internas dos produtos comercializados.

Verifico ainda, que esse procedimento utilizado pela autuada com os produtos da Substituição Tributária, especificamente energéticos e bebidas alcoólicas, produzem manutenção de saldo credor.

Neste sentido, tais procedimentos com produtos da Substituição Tributária, em especial os energéticos, resultou na lavratura de dois Autos de Infração, sendo o auto em lide para exigir o recolhimento do ICMS por retenção, e o Auto de Infração nº 281332.0001/20-6, para exigir o recolhimento do ICMS Próprio.

Neste diapasão, observo que a JJF, reconheceu a falta de recolhimento do ICMS ST, quando assenta no voto vencedor:

“Assim, a presente autuação está exigindo a parcela que não foi objeto de retenção do imposto por parte do industrializador, no caso, o custo das matérias primas adquiridas pela autuada, pois a FERRARI efetuou a tributação do ICMS-ST apenas sobre o valor da sua atividade de industrialização.

Fato este, que no meu entender restou demonstrado através da nota fiscal nº 000.005.437, emitida pelo industrializador (FERRARI), anexada pelo autuante às fls. 35/36 dos autos, a mesma citada pelo Sr. Relator, uma vez que a base de cálculo de R\$ 1.734,00 utilizada para efeito de cálculo do ICMS normal, destacado no referido documento fiscal, diz respeito às operações registradas sob o CFOP 5124, e se refere ao valor dos serviços prestados pelo emitente do documento fiscal, resultando no valor do ICMS Normal de R\$ 346,80.

A base de cálculo do ICMS-ST, no valor de R\$ 3.710,76, é resultante da agregação da MVA de 117% sobre o valor da operação (R\$ 1.734,00), que após a aplicação da alíquota de 20% e abatido o ICMS Normal de R\$ 346,80, encontra-se o ICMS-ST de R\$ 395,35, também destacado no documento fiscal.

Importante salientar, que no mesmo documento fiscal está informado o valor dos insumos recebidos do encomendante, no caso a autuada, registrado sob o CFOP 5902, no total de R\$ 5.661,13, e não foi objeto de tributação por parte do industrializador, quer seja do ICMS normal ou ST, por se tratar de insumos anteriormente enviados pelo autuado com suspensão do imposto.”

Vejo ainda, que apesar da JJF concordar com a autuação, em decisão não unânime julgou pela Nulidade o referido Auto, considerando que o ICMS exigido foi calculado de forma equivocada pela autuante, causando insegurança na constituição da base de cálculo conforme demonstrado em trecho do voto vencedor abaixo:

“Ocorre que analisando o demonstrativo que deu respaldo à presente exigência, denominado “ICMS NÃO RETIDO”, inserido na mídia de fl.08, que repito, trata da parcela que não foi objeto de retenção do imposto por parte do industrializador, observo equívoco no procedimento adotado pela fiscalização, ao apurar a base de cálculo do ICMS-ST, e consequentemente, insegurança na apuração do imposto ora exigido.

Tomo como exemplo a Nota Fiscal 14.919, emitida em 02/01/2019 e anexada à fl. 38, referente à venda de 05 itens, todos eles objeto da presente exigência. No que se refere ao Produto Energy Drink 3G de 2010 ML 6/1, verifico que no mencionado demonstrativo constam as seguintes informações:

Vlr. item	MVA	Vl. BC ICMS-ST	Aliq.	ICMS Devido
70,00	114%	79,8	20%	15,96

Dessa forma, constato que para a apuração da Base de cálculo do ICMS-ST (R\$ 79,80), foi aplicada a MVA de 14%, ao invés de 114%, como informado no referido demonstrativo, que é a estabelecida no Anexo I do RICMS/BA para o produto “energético” (item 3.11).

Chego a esta conclusão, pois de acordo com o inserido na nota fiscal o valor total do item Energy Drink 3G de 2010ML6/1 é de R\$ 70,00, que aplicada a MVA de 114% resultaria em R\$ 149,80, e não R\$ 79,80, como inserido no demonstrativo.”

Tomando como referência o item da Nota Fiscal nº 14.919, emissão em 02/01/2019, citada no Voto vencedor, observo que o imposto cobrado na autuação se encontra calculado corretamente, porém, a base de cálculo foi demonstrada de forma simplificada com a exclusão do ICMS próprio, cobrado no Auto de Infração citado acima no voto em tela e, desta forma, para melhor compreensão, passo a ilustrar:

ITEM	VALOR
Mercadoria	70,00
ICMS próprio 20%	14,00
<b>Base Calculo ST = Mercadoria + 114% MVA</b>	<b>149,80</b>
Débito ICMS ST - 20%	29,96
(-) Crédito ICMS próprio	14,00
<b>(=) ST a recolher</b>	<b>15,96</b>

A base de cálculo acima ilustrada para apuração do ICMS exigido, está correta, tendo em vista que fora utilizado pela fiscalização o seguinte procedimento de apuração:

**1- Aplicação da alíquota de 20% sobre a base de cálculo de R\$ 149,80 que resultou no valor de R\$ 29,96.**

**2-** Cálculo do ICMS Normal ou ICMS Próprio com aplicação da alíquota de 20% sobre o valor do item, ou seja 20% sobre o valor de R\$ 70,00, que resultou no valor de R\$ 14,00.

**3-** Cálculo do ICMS ST, com a redução do ICMS Normal do valor calculado no item, ou seja R\$ 29,96 menos R\$ 14,00, chegando ao valor de R\$ 15,96, conforme demonstrativo da autuação.

Diante de tais considerações, entendo que a análise do mérito fica plenamente aduzida, tendo em vista que os cálculos demonstrados e o ICMS exigido estão corretos e não acarretou nenhum prejuízo ao contribuinte, portanto, dentro da legalidade.

Embora desconstitua a nulidade decretada pela JJF, deixo de devolver o processo para a Primeira Instância por entender que a questão se encontra madura para julgamento, o que permite o avanço para apreciação do mérito, amparado no permissivo previsto no art. 1.013 do CPC (abaixo reproduzido), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo.

“Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

...  
 § 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

...  
 II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;  
 ...”

Destarte, concluo como lícito o procedimento fiscal que adotou o critério para demonstrar a apuração da base de cálculo de forma simplificada, excluindo o ICMS próprio, tendo em vista que os cálculos demonstrados e o ICMS exigido estão corretos e não acarretou nenhum prejuízo ao contribuinte, portanto, dentro da legalidade.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e restabelecer o Auto de Infração e julgar pela procedência.”

O Autuado apresentou Pedido de Reconsideração (fls. 169 a 178), nos termos do Art. 169, I, “d” do RPAF/99, no qual explicou que as operações fiscais se realizaram de acordo com as seguintes fases:

**1ª Fase:** Adquire matérias primas e as remete para industrialização na empresa Ferrari Ferreira com CFOP 5.901 e suspensão do ICMS, conforme previsto no Art. 280, I do RICMS/12.

**2ª Fase:** Recebe os produtos industrializados pela empresa Ferrari Ferreira, preponderantemente ENERGÉTICOS, NCM 2106.90.90, COQUETEL COMPOSTO, NCM 2208.90.90, e REFRIGERANTES DE BAIXA CALORIA, NCM 2202.20.00, todos enquadrados na substituição tributária, com destaque de ICMS normal e ST apenas sobre o valor agregado ao produto pelo industrial, conforme prevê o Art. 280, § 4º, I e II do RICMS/12.

**3ª Fase:** Há a comercialização das mercadorias, com a tributação encerrada, sem a possibilidade de utilização de quaisquer créditos, vez que indevidos, por falta de permissivo legal, de acordo com o comando dos Arts. 290 e 292 do RICMS/12.

Disse que, muito embora já tivessem sido efetuadas diversas consultas informais a fiscais e a plantões fiscais, a indústria destinatária da encomenda formalizou consulta à SEFAZ/BA, cujo Parecer Final nº 3.363/2020 ratificou as operações feitas conforme detalhado acima e quadro a seguir.

<b>Objeto da Consulta</b>	solicitando orientação sobre procedimentos e tributação de produtos da substituição tributária nas remessas para industrialização com fornecimento de insumos, nos termos a seguir: A consulente informa que dentre os produtos que industrializa estão o energético, NCM 21069090, coquetel composto NCM, 22089000 e o refrigerante de baixa caloria NCM 22021000, todos enquadrados na substituição tributária, itens 3.10; 3.12 e 3.13 do anexo I do RICMS/BA.
<b>Resposta</b>	
<b>1ª Fase</b>	Os procedimentos relativos à remessa para industrialização por encomenda, seu retorno e referentes à saída de produtos que, por conta e ordem do autor da encomenda, for efetuada do estabelecimento industrializador diretamente a estabelecimento de contribuinte que os tiver adquirido do encomendante, estão previstos nos arts. 280 a 283 do RICMS/BA.
<b>2ª Fase</b>	O retorno dos produtos industrializados por encomenda é tratado no art. § 4º do art. 280 do RICMS/12, a saber: Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS: (...) § 4º Nas

	<p><i>saídas de mercadorias em retorno ao estabelecimento autor da encomenda, o estabelecimento industrializador deverá (Convênio S/Nº, de 15/12/70):</i></p> <p><i>I - emitir nota fiscal, que terá como destinatário o estabelecimento de origem, autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão:</i></p> <p><i>a) o número, a série e a data da emissão, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal que acompanhou as mercadorias recebidas em seu estabelecimento;</i></p> <p><i>b) o valor das mercadorias recebidas para industrialização, o valor das mercadorias empregadas na industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda;</i></p> <p><i>II - efetuar, na nota fiscal referida no inciso I deste parágrafo, o destaque do ICMS sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, podendo este aproveitar o crédito, quando admitido</i></p>
<b>CONCLUSÃO</b>	<p><i>Quanto ao ICMS ST relativo aos produtos acabados, constantes no Anexo I do RICMS/12, itens 3.10; 3.12 e 3.13 (refrigerante de baixa caloria, energético, coquetel composto) conforme art. 289 do RICMS/12, está correto o entendimento de que a consulente, na condição de substituto tributário, deverá fazer a retenção do ICMS/ST, ficando desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, de acordo com a regra inserta no art. 290 do RICMS/12. (grifos)</i></p> <p><i>Respondidos os questionamentos apresentados, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida. É o parecer</i></p>

Acrescentou que outra empresa do mesmo setor também formalizou consulta à SEFAZ/BA que, embora não tenha o mesmo objeto, lateralmente a resposta, Parecer Final nº 7.085/2020, corrobora e aquiesce a sua conduta escorreita.

#### INTERESSADO

I.E./CNPJ/CPF	Razão Social	Situação Processo
63.063.009	TRUST INDUSTRIA E COMERCIO DE REFRIGERANTES LTDA. - IRESPONDIDO	

#### PARECER FINAL

Número e ano: 7085 2020

Ementa:

**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Refrigerantes e bebidas energéticas. Margem de Valor Agregado (MVA) prevista para o produto no Anexo I do RICMS ou Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), o que for maior. Lei Estadual nº 7.014/96, art. 23, § 6º. Industrialização com fornecimento de insumos pelo autor da encomenda. Procedimentos e tributação. RICMS/12, art. 280, § 4º, c/c art. 289 do RICMS/12.RICMS/12, art. 280, § 4º, c/c art. 289 do RICMS/12.

Asseverou que sempre cumpriu o disposto nos Arts. 280 a 283 e 290 a 292 do RICMS/12, embasado no Parecer nº 3.363/2020, que lhe identificou como sujeito substituído e o industrializador como sujeito passivo da substituição tributária.

Alertou que também deve ser observado o Art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores, que estabelece a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária o “contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado”.

Alegou que a infração não está em conformidade para a devida apuração do ICMS ST, caracterizando cerceamento do seu direito à ampla defesa, em razão da lavratura de 2 (dois) Autos de Infração distintos, um para cobrar o ICMS normal e outro para exigir o ICMS ST, sendo impossível efetuar o cálculo do ICMS ST, sem primeiro calcular o valor da operação própria.

Defendeu que os cálculos obtidos pelo demonstrativo do Auto de Infração também trazem insegurança jurídica pois não seguem a normativa da substituição tributária, apontando que deveria ter se creditado tanto do ICMS normal quanto do ICMS ST dos produtos recebidos da empresa industrial (sujeito “PASSIVO” de substituição tributaria) e reter novamente esses tributos, mesmo estando ciente que, no Parecer nº 3.363/2020, foi caracterizado pela SEFAZ como

contribuinte “SUBSTITUÍDO”, devendo se submeter ao que dispõe os Art. 290 e 292 do RICMS/12. Demonstrou o exemplo do cálculo referente aos produtos COQUETEL MARAVILHA DE 750ML 12/1, linha 617 do demonstrativo, e ENERGY DRINK 3G DE 2010 ML 6/1, linha 619 do demonstrativo:

$$BC\ ST = (\text{VALOR DO PRODUTO}) * (1 + (\text{MVA}/100))$$

$$BC\ ST = 172,80 * (1 + 29,04/100) = 172,80 * 1,2904 = 229,80 \text{ (e não } 50,18 \text{ como indicado)}$$

$$BC\ ST = 172,80 * (1 + 114/100) = 172,80 * 2,14 = 369,79 \text{ (e não } 196,99 \text{ como indicado)}$$

Requeru que os Autos de Infração nºs 281332.0001/20-6 e 281332.0003/20-9, ambos originados na mesma Ordem de Serviço nº 501.066/20, sejam julgados simultaneamente, conforme efetuado pela JF, bem como o envio do PAF para análise e parecer da PGE/PROFIS e o julgamento do Auto de Infração improcedente ou nulo.

Após a publicação da pauta de julgamento, o Autuado apresentou memoriais, onde relatou que foi lavrado o Auto de Infração nº 206881.0018/17-9, que exigiu ICMS relativo a omissão de entradas de mercadorias, sendo calculado o valor devido da forma que o Autuado efetuou no exercício ora Autuado, em função do acolhimento daquela orientação, inclusive alicerçado no Parecer nº 3.363/2020, que apontou a alíquota zero nas saídas de produtos sujeitos à substituição tributária.

Pugnou pelo julgamento pela improcedência da autuação.

Registro a presença no julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Antonio Marcelo da Costa Pedreira, OAB/BA nº 60.956.

## VOTO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa, em razão da falta de retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, em relação às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Inicialmente cumpre a este julgador analisar a admissibilidade do Pedido de Reconsideração apresentado. O RPAF/99, no seu Art. 169, I, “d”, estabelece que o requisito ou pressuposto para a sua admissibilidade é que a decisão da Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, em julgamento de Recurso de Ofício, a de 1ª Instância em processo administrativo fiscal.

Da leitura da Decisão recorrida transcrita acima, se observa que a Decisão de 2º grau decorreu de Recurso de Ofício, e que este foi provido, razão pela qual voto pelo CONHECIMENTO deste Pedido de Reconsideração.

Saliento que as intimações são efetuadas nos termos do Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

A remessa do processo para parecer da PGE/PROFIS depende da avaliação dos integrantes desta 2ª CJF sobre a necessidade de parecer jurídico, o que entendo não ser necessário no presente caso.

O Autuado requereu a nulidade da autuação em seu Pedido de Reconsideração, arguindo cerceamento de defesa e insegurança jurídica.

Constatou que o presente processo está revestido das formalidades legais, o demonstrativo foi detalhadamente apresentado, constando as notas fiscais e suas chaves de acesso, relação das mercadorias e valor da base de cálculo e do imposto devido.

Não há cerceamento de defesa na lavratura de 2 (dois) Autos de Infração, um para cada infração, muito menos insegurança jurídica, inclusive no tocante a esta autuação, que se refere ao imposto relativo à substituição tributária.

Ademais, assim como aconteceu nos julgamentos anteriores, os Autos de Infração nºs 281332.0001/20-6 e 281332.0003/20-9, ambos originados na mesma Ordem de Serviço nº 501.066/20, estão sendo avaliados conjuntamente na mesma sessão de julgamento.

Portanto, não vejo motivo para a decretação de nulidade, estando equivocado o voto do Relator de piso neste sentido, e afasto a nulidade sugerida.

Passando a avaliar o mérito da autuação, verifico que o Autuado explicou as fases de sua operação conforme descrito abaixo:

**1<sup>a</sup> Fase:** Adquire matérias primas e as remete para industrialização na empresa Ferrari Ferreira com CFOP 5.901 e suspensão do ICMS, conforme previsto no Art. 280, I do RICMS/12.

**2<sup>a</sup> Fase:** Recebe os produtos industrializados pela empresa Ferrari Ferreira, preponderantemente ENERGÉTICOS, NCM 2106.90.90, COQUETEL COMPOSTO, NCM 2208.90.90, e REFRIGERANTES DE BAIXA CALORIA, NCM 2202.20.00, todos enquadrados na substituição tributária, com destaque de ICMS normal e ST apenas sobre o valor agregado ao produto pelo industrial, conforme prevê o Art. 280, § 4º, I e II do RICMS/12.

**3<sup>a</sup> Fase:** Há a comercialização das mercadorias, com a tributação encerrada, sem a possibilidade de utilização de quaisquer créditos, vez que indevidos, por falta de permissivo legal, de acordo com o comando dos Arts. 290 e 292 do RICMS/12.

Também alegou que os citados Pareceres nºs 3.363/2020 e 7.085/2020, exarados após a autuação, bem como a lavratura do Auto de Infração nº 206881.0018/17-9, e os Arts. 280, § 4º, I e II, 290 e 292 do RICMS/12, amparariam a sua operação.

Desde já, explico que o Autuado se equivocou na interpretação de tais dispositivos, por fazer uma interpretação particular da legislação tributária e dos referidos pareceres, tendo em vista que não foi explicitado que é equiparado a um estabelecimento industrial, de acordo com o Art. 9º, IV do Decreto nº 7.212/10 (RIP/10), *in verbis*:

*“Art. 9º. Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.”*

Explicando: o Autuado adquire matéria prima, utiliza o crédito fiscal, envia tais matérias-primas, com suspensão do imposto, para industrialização por encomenda, recebe o produto industrializado com o imposto pago por substituição tributária apenas em relação ao custo do serviço e vende sem tributação para toda a cadeia subsequente.

É lógico, é claro, é cristalino, que não faz sentido tal operação do ponto de vista da tributação, da aplicação do instituto da substituição tributária e até do bom senso. Afinal, o que é o instituto da substituição tributária por antecipação em relação às operações subsequentes (já que não vou me referir aqui às antecedentes ou concomitantes, como o diferimento ou o serviço de transporte), previsto no Art. 8º, II da Lei nº 7.014/96?

A substituição tributária por antecipação é o regime pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações ou prestações de serviços das operações subsequentes a serem realizadas pelos destinatários é atribuída ao contribuinte remetente, na condição de sujeito passivo por substituição, em regra, industrial ou importador.

Neste regime, quando não há preço para venda ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador ou definido por órgãos públicos, a base de cálculo da substituição tributária é formada pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA), calculada na forma dos Convênios ICMS 70/97, 52/17 e 142/18.

Ou seja, para o estabelecimento da MVA, há uma lógica científica, pois a MVA é uma média percentual entre o preço médio ponderado praticado nos estabelecimentos varejistas e o preço médio ponderado utilizado pelos estabelecimentos industriais ou importadores.

Sendo assim, no caso em tela, a MVA tem que ser aplicada sobre o preço praticado pelo estabelecimento industrial, não pela parcela acrescida pelo estabelecimento industrializador, sem levar em conta o custo das matérias primas nem a margem de lucro do estabelecimento industrial.

Afinal, a substituição tributária não é um benefício fiscal, mas um regime de tributação que busca espelhar a mesma tributação que ocorreria via conta-corrente fiscal, mas trazendo uma maior segurança e eficiência para a arrecadação tributária, por concentrar esta no contribuinte substituto.

Como parâmetro, a operação relatada pelo Autuado seria como se uma empresa adquirisse as peças de um veículo, por cerca de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), e remetesse para uma montadora de veículos fazer o produto final, cobrando por este serviço o valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), e a tributação final do veículo seria definida pela aplicação da MVA ao valor do serviço, sem considerar o custo das peças.

Não faz o menor sentido o encerramento da fase de tributação, conforme alegado pelo Autuado! No exemplo em tela, só para abarcar o custo das peças e do serviço, sem contar o lucro da empresa e dos adquirentes substituídos (atacadistas e varejistas), teria que ser aplicada uma MVA de 700% (setecentos por cento).

E todo o arcabouço tributário há de fazer sentido. É por este motivo que a legislação prevê a utilização do crédito fiscal em relação ao imposto normal e ao da substituição tributária, quando o adquirente é industrial da mesma mercadoria, conforme o Art. 291 do RICMS/12, o obrigando a efetuar nova tributação relativa ao imposto normal e à substituição tributária nas suas efetivas operações destinadas a comercialização.

Ressalto que os referidos pareceres, bem como o Auto de Infração anteriormente lavrado, não analisaram a condição de equiparação a industrial do Autuado e não vinculam a decisão ora proferida quanto ao mérito da autuação.

Também me alio à Decisão ora recorrida de que não foi constatado nenhum equívoco no cálculo efetuado em relação à substituição tributária, já que o valor indicado como imposto normal foi corretamente abatido do valor do imposto relativo à substituição tributária, embora não detalhado no demonstrativo.

Destaco que a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme previsto no Art. 40, § 2º da Lei nº 7.014/96, e que não restou competência a esta Câmara para efetuar a redução ou cancelamento de multas decorrentes de infrações à legislação tributária, principalmente quando se trata de obrigação principal, como o caso em tela.

Diante do exposto, voto pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração, de forma a manter a Decisão ora recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, CONHECER e NÃO PROVER o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 281332.0003/20-9, lavrado contra **GABRIEL SCHIOCHET**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.344.459,86, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS