

PROCESSO - A. I. N° 298624.0005/20-7
RECORRENTE - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0180-02/21
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/10/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0267-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. CONTRIBUINTE INSCRITO NA BAHIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. Nas hipóteses dos incisos XV e XVI, do caput do art. 4º da Lei nº 7.014/96, a base de tributação do imposto é o valor da operação ou prestação na Unidade Federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a própria base de cálculo. Efetuada a revisão fiscal, para deduzir do montante devido os valores atinentes ao ICMS normal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão originária da Primeira Instância de Auto de Infração lavrado em 24 de fevereiro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 88.352,43, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

***Infração 01. 08.50.02.** Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018 e janeiro a dezembro de 2019.*

Tempestivamente, o autuado, por seu procurador, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 38 e a informação fiscal foi prestada pelos autuantes às fls. 117 e 118. O auto então foi julgado Parcialmente Procedente conforme voto abaixo transcrito:

VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão, via DTE, mensagem 150.182, de Intimação Para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestações de Informações em 04/02/2020 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 08 a 11, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 12.

A ciência do lançamento ocorreu por meio postal, através de Aviso de Recebimento dos Correios em 05/03/2020, consoante documentos de fls. 14 e 15.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos

que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

Não constam nos autos os arquivos de que nos fala o artigo 8º, §§ 3º e 4º, do RPAF/99, sequer os mesmos foram encontrados nas Pastas Processuais do CONSEF, ou em mídia que acompanhava as peças apresentadas, o que dificulta sobremaneira, o trabalho do julgador, ao ter que de forma manuscrita, reproduzir os termos de defesa, informação fiscal e eventuais manifestações ocorridas no processo, o que motivou, inclusive, solicitação ao advogado da empresa, em sessão de julgamento, tendo o mesmo prontamente atendido através de e-mail encaminhado para a Sra. Secretária desta Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação prejudicial de solicitação de realização de perícia/diligência, não acolho, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) **for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;**

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”. (Grifei).

A justificativa de tal negativa, se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, em suas operações destinadas ao Estado da Bahia, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e livros fiscais transmitidos pela EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento que contêm erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada.

Tal entendimento careceria apenas de análise de elementos técnicos, jurídicos e químicos, dispensando, pois, qualquer outra providência, para formação do convencimento do julgador.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio

Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo atividade econômica principal de produção de laminados longos de aço, exceto tubos, CNAE 24.23-7-02, e atividade secundária Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente, CNAE 47.89-0-99, estabelecido no município de Juiz de Fora, Minas Gerais, e no Estado da Bahia na condição de contribuinte substituto/responsável ICMS destino.

No mérito, inicialmente, apesar da assertiva defensiva, a matéria em discussão se resume unicamente a questão fiscal, sendo desnecessário qualquer exame ou pesquisa junto a Escrituração Contábil Digital (ECD), uma vez que se avalia a correteza dos cálculos de ICMS substituição tributária para adquirentes contribuintes inscritos neste Estado.

Basicamente a defesa apresentada se estriba em quatro pilares, os quais serão a partir de agora analisados.

Em relação ao primeiro, relativo ao fato de que as operações realizadas e autuadas não seriam destinadas a contribuintes do imposto, esclareço que de acordo com a planilha acostada em mídia à fl. 12 dos autos, verifico que, com efeito, grande parte das mesmas se destinaram a contribuintes, como Belgo Bekaert Arames Ltda., inscrição estadual 46.484.914, localizado em Feira de Santana, Bahia, que tem como atividade “comércio atacadista especializado de materiais de construção não especificados anteriormente”, Ferragens Negrão Comercial Ltda., inscrição estadual 64.422.030, cuja atividade principal, como se verifica no site da Receita Federal do Brasil é “comércio atacadista de ferragens e ferramentas”, igualmente estabelecida em Feira de Santana, Martins Comércio e Serviços de Distribuição S. A., inscrição estadual 30.619.470, cuja atividade comercial principal é a de “comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários”, localizada em Camaçari, Antônio Lisboa Cordeiro Martins & Cia. Ltda. Inscrição estadual 93.167.837, a qual possui como atividade secundária “comércio varejista de materiais de construção em geral”, situada em Nova Fátima, dentre outros.

Relembro terem os autuantes, às fls. 124 a 129, apresentado “prints” da situação cadastral de cada destinatário das mercadorias no Estado da Bahia, de forma a comprovarem serem as operações destinadas a contribuintes do imposto, em sua maioria estabelecimentos atacadistas, o que atesta a lisura e correteza do procedimento fiscal, exceto para aquelas notas fiscais destinadas às empresas Wobben Windpower Indústria e Comércio Ltda., inscrição estadual 118.459.570, estabelecida em Juazeiro, e que tem como atividade “fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, em série e sob encomenda”, Cervejaria Petrópolis da Bahia Ltda., inscrição estadual 100.252.202, estabelecida em Alagoinhas, cuja atividade principal é “fabricação de cervejas e chopes”, e Instituto de Desenvolvimento Social pela Música, inscrição estadual 125.454.252, localizado em Salvador, e que tem como atividade “serviços de assistência social sem alojamento”, conforme indicado na impugnação apresentada, fato reconhecido em sede de informação fiscal, o que motivou a exclusão dos documentos da autuação, ao meu entender, de forma correta, vez que não comercializariam os produtos adquiridos junto à autuada.

Quanto à inclusão indevida do IPI na base de cálculo, que teria ocorrido, conforme mencionado na defesa, a Lei 7.014/96 determina em seu artigo 4º:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Já o artigo 8º, ao abordar a substituição tributária, assim estabelece:

“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:

(...)

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária”.

Para efeito da base de cálculo para apuração do imposto vejamos o mesmo instrumento legal, artigo 23, o qual estabelece:

“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes”.

Esta é a base legal para a cobrança do imposto devido ao Estado da Bahia, e em função do princípio da legalidade, sobejamente conhecido, deve ser aplicado em toda a sua plenitude pelo agente fiscal, no exercício de sua função.

Ainda a respeito de tal tema, esclareço ser este o entendimento das Administrações Tributárias, como pode ser visto na resposta à consulta tributária da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, especificamente ao assunto ora discutido, que embora não vincule a autuada, serve de balizador para o julgador (Resposta a Consulta 6139/2015, de 20/10/2015):

“ICMS – Base de cálculo – Imposto a ser retido por sujeição passiva por substituição tributária. I. O montante relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) integra a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária (artigo 41 do RICMS/2000).

1. A Consulente, sediada em território fluminense e com CNAE principal referente ao “comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso comercial; partes e peças”, informa ter dúvidas quanto à interpretação do artigo 41 do RICMS/SP sobre a necessidade de inclusão do IPI na base de cálculo da substituição tributária na venda interestadual com destino a clientes paulistas revendedores.

2. Propõe, então, o seguinte questionamento:

‘Emitimos uma nota fiscal, com produto destinado à comercialização, e, na mesma, a base de cálculo do ICMS ST e o valor do ICMS ST foram calculados considerando o valor total da nota fiscal, incluindo o valor do IPI.

O cliente recusou o recebimento da mesma alegando que, pelo fato da mercadoria ser destinada à comercialização, o valor do IPI não pode ser considerado no cálculo da substituição tributária.

Sendo assim, gostaríamos de esclarecer se o correto é o cálculo da ST incidir sobre o valor total da nota, incluindo o IPI, ou, se o valor do IPI não deve ser considerado no cálculo’.

3. Inicialmente, observamos que a presente resposta não analisará a aplicabilidade da sistemática da substituição tributária nas operações de saída de mercadorias realizadas pela Consulente, primeiro porque não foi objeto de indagação, segundo porque a Consulente não esclareceu exatamente qual a descrição e a classificação fiscal de cada mercadoria que destina a estabelecimentos paulistas, tampouco informou qual o dispositivo da legislação deste Estado de São Paulo em que tais mercadorias estão arroladas como sujeitas ao regime da sujeição passiva por substituição tributária.

4. Sendo assim, informamos que a presente resposta partirá do pressuposto de que (i) as operações realizadas pela Consulente, relatadas na presente consulta, envolvem mercadorias arroladas no RICMS/2000 como sujeitas à sistemática da substituição tributária e que (ii) a Consulente, ao promover a saída dessas mercadorias com destino a estabelecimento localizado em território paulista, é responsável pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas operações subseqüentes, em virtude de acordo celebrado entre os Estados.

5. Feitas essas considerações, salientamos, quanto à inclusão ou não do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na base de cálculo do ICMS, que há duas considerações a serem feitas:

5.1. De acordo com o § 2º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/1996, 'não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos'. Todavia, esta disciplina é aplicável às operações próprias.

5.2. Para fins de substituição tributária, o artigo 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, determina que a base de cálculo do ICMS, em relação às operações ou prestações subsequentes, deve ser obtida 'pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes'.

6. O artigo 41 do RICMS/2000, mencionado pela Consulente, dispõe que 'na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso'.

7. Da leitura do referido dispositivo, observa-se que nas operações de venda de mercadorias, em operações sujeitas à substituição tributária, o sujeito passivo por substituição deve incluir o IPI na base de cálculo do ICMS relativo às operações subsequentes, pois se trata de imposto cujo encargo é transferível ao adquirente.

8. Portanto, em resposta à dúvida apresentada pela Consulente, informamos que na venda de mercadoria, em operação sujeita à substituição tributária, destinada a estabelecimento paulista, de acordo com o artigo 41 do RICMS/2000, ('na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluído (...) impostos (...) transferíveis ao adquirente (...)'), deve ser incluído o IPI na base de cálculo do imposto a ser retido em favor deste Estado de São Paulo". (Grifei).

Pela sua precisão, abarcando inclusive os argumentos defensivos trazidos, desnecessária qualquer outra consideração;

Daí se confirma estar o IPI a integrar a base de cálculo do imposto, até pelo fato de o Poder Judiciário entender que na hipótese de substituição tributária, a parcela do IPI dever ser agregada à base de cálculo do imposto, reconhecida pelo próprio STF. Vejamos:

"Ementa: ICMS/GO. INCLUSÃO DO IPI NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. ARTIGO 155, § 2º, XI DA CONSTITUIÇÃO ILESO".

No voto, o ilustre relator assim se posicionou a respeito da matéria:

"Impende assinalar que, in casu, a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS decorreu da operação de substituição tributária. Esta circunstância por si só já descaracteriza a similitude com a hipótese do art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal. Ileso, portanto, o referido dispositivo. A propósito, confirmam os seguintes julgados:

'Agravado Regimental no Recurso Extraordinário. Inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS Substituição Tributária. Hipótese fática que não se enquadra na norma do art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal. Improcedência.

1. Não se admite no agravo regimental inovação de fundamentos.
2. Esta corte firmou entendimento no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária.
3. Não ocorrência dos três requisitos dispostos no art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal na operação realizada pela sistemática de substituição tributária. A operação não se dá entre contribuintes, não se destina à industrialização, mas ao consumo final, não constituindo fato gerador do IPI a operação de venda da mercadoria ao consumidor final.
4. Deve o substituto incluir na base de cálculo do ICMS presumido relativo às operações subsequentes o valor pago a título de IPI". (AgR ARE 714647 GO, 1ª Turma, Relator Ministro Luís Fux, julgado em 10/03/2015, publicado no DJ-e em 31/03/2015).

Logo, a legislação estadual se coaduna com tal entendimento, possuindo a devida e necessária legalidade.

Ademais, a discussão da matéria no âmbito administrativo não se mostra ser a melhor maneira de resolução da matéria, ante o entendimento da autuada, não estando afeita a esta instância, ainda que demonstrado estar a autuação em alinhamento às decisões dos Tribunais Superiores.

E assim o foi, diante das retificações efetuadas, sem que a respeito a empresa autuada nada mais contestasse de forma explícita e objetiva em sua manifestação, o que me leva a considerar a posição dos autuantes como correta.

Lembro, ainda, a respeito de diversas colocações defensivas acerca de aspectos constitucionais da legislação, não somente quanto a este aspecto, mas em relação a diversos outros, o disposto no artigo 125 do COTEB, na seguinte redação:

“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.

Quanto a redução da base de cálculo, a matéria se encontra pacificada, podendo, inclusive, invocar o teor da decisão contida no Acórdão CJF 0097-11/18, no qual, o estabelecimento da autuada figurava no polo passivo da relação tributária.

Na informação fiscal prestada, os autuantes esclareceram a metodologia utilizada para consideração e apuração da base de cálculo do imposto tido como devido, e ainda que a empresa tenha mantido a argumentação, a mesma não se sustenta, diante da correteza dos cálculos apresentados.

No argumento defensivo de aplicação equivocada de MVA no cálculo do imposto devido por substituição tributária, esclareço que a matéria foi regulada, por algum tempo, nas operações realizadas entre os Estados de Minas Gerais e Bahia, através do Protocolo ICMS 26/10, celebrado entre tais Estados em 20/01/2010, dispondo sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, sendo o mesmo alterado pelo Protocolo ICMS 154/10, de 24/09/2010, o qual inseriu novas MVA originais que serviriam para o cálculo das MVA ajustadas, do Anexo único do mencionado acordo.

Tais percentuais vigoraram até a edição do Protocolo ICMS 48/13, de 05/04/2013, o qual assim estabeleceu:

“Cláusula Primeira Fica acrescentado o § 4º a cláusula terceira do Protocolo ICMS [26/10](#), com a seguinte redação:

§ 4º Nas operações destinadas ao Estado da Bahia e Minas Gerais a MVA-ST original a ser aplicada é a prevista na legislação interna dessas unidades federadas para os produtos mencionados neste Protocolo”.

Ou seja, a estipulação da MVA passou a ser a inserta na legislação interna de cada signatário do mesmo, no caso do Estado da Bahia, no Anexo I ao RICMS/12.

Neste sentido, foram editados vários Decretos pelo Estado da Bahia, estabelecendo os percentuais a serem aplicados a diversos produtos, para efeito de substituição tributária, sendo que para cada um dos exercícios auditados, os percentuais podem variar para um mesmo produto.

A empresa trouxe aos autos argumentos relativos ao ano de 2017, e janeiro de 2018, e a respeito esclareço que no ano de 2017, existem dois anexos distintos, sendo um deles vigente de 01/01/2017 até 31/01/2017, e o outro, com vigência entre 01/02/2017 a 31/12/2017.

Os autuantes, para as indicações defensivas, analisaram os percentuais reconhecendo erros e ajustando o lançamento, de acordo com aqueles corretos e vigentes nos períodos autuados, que são em número de três Anexos I ao RICMS/12, e não como erroneamente denominado pela defesa “RICMS/02”, resultado que tenho como correto, e ao qual me alinho em seus resultados, não tendo a autuada trazido outras situações em que o erro perdurasse.

Registro, que matéria de igual teor figurou em Auto de Infração de número 206912.0077/16-5, no qual a autuada figurou no polo passivo, o qual foi julgado na forma do Acórdão JJF 0016-01/19, onde igualmente foi analisado argumento relativo a inadequação da MVA utilizada, e cuja decisão foi mantida pelo Acórdão 0275-12/19, em julgamento realizado em 12/09/2019.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como abusivo e confiscatório da multa aplicada na autuação (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio, tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação,

competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos, independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, não se pode arguir qualquer arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são

acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal' (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:

'TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral'. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

'AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido'. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)''.

Esclareço que a multa percentual aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido, rejeitando o argumento posto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Pelos expostos motivos, especialmente frente aos ajustes realizados pelos autuantes em atendimento e reconhecimento da pertinência dos argumentos defensivos postos, julgo o Auto de Infração parcialmente procedente em R\$ 84.495,41, de acordo com a seguinte demonstração:

2017

Janeiro	R\$ 1,13
Fevereiro	R\$ 1.217,07
Março	R\$ 1.367,21
Abril	R\$ 922,11
Maio	R\$ 174,10
Junho	R\$ 3.445,19
Julho	R\$ 742,10
Agosto	R\$ 1.675,98
Setembro	R\$ 1.502,86
Outubro	R\$ 2.530,44
Novembro	R\$ 1.952,15
Dezembro	R\$ 2.689,03

2018

Janeiro	R\$ 12.681,81
Fevereiro	R\$ 140,88
Março	R\$ 421,53
Abril	R\$ 1,58
Maio	R\$ 3.477,42
Junho	R\$ 3.946,83
Julho	R\$ 1.734,59
Agosto	R\$ 1.325,24
Setembro	R\$ 1.713,04
Outubro	R\$ 1.282,81
Novembro	R\$ 2.773,34
Dezembro	R\$ 2.079,11

2019

Janeiro	R\$ 4.472,79
Fevereiro	R\$ 3.710,03
Março	R\$ 5.139,14
Abril	R\$ 7.417,90
Maio	R\$ 214,62

Junho R\$ 2.596,17
Julho R\$ 1.203,20
Agosto R\$ 1.277,50
Setembro R\$ 1.455,41
Outubro R\$ 2.428,60
Novembro R\$ 3.406,29
Dezembro R\$ 1.376,21

Inconformado, o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário às fls. 271/83.

Que uma vez submetida a questão à Colenda 2ª Junta de Julgamento Fiscal, esta entendeu por bem julgar procedente em parte o Auto de Infração, para extirpar da autuação apenas a monta apontada pelo próprio fiscal autuante, intimando a Recorrente para o pagamento do imposto no importe de R\$ 84.495,41, acrescido da multa de 60% e consectários legais, o que, contudo, não deve prevalecer, conforme passará a expor.

DO DIREITO:

Pois bem, em relação às referidas infrações submetidas à apreciação da 2ª JJF, em que a Recorrente sustentou a *não incidência* do ICMS-ST nas operações de venda de mercadorias para consumo final, de acordo com o acórdão proferido pela C. 4ª Junta de Julgamento Fiscal.

E, ratificando tal premissa adota pelo i. Fiscal autuante, que se valeu apenas dos CNAE's principais dos adquirentes, a C. Junta, no momento em que proferiu sua decisão, apenas extirpou da presente autuação aquelas operações destinadas a adquirentes que não possuem como atividade principal o comércio varejista ou atacadistas de materiais.

Concluiu-se, portanto, que a tributação deveria recair sobre a integralidade dos valores das demais operações, todavia este não é o melhor entendimento acerca da matéria em questão, conforme se passará a demonstrar.

Note-se que, mesmo tendo a Recorrida sustentado que o mero cadastro de atividades principais, por si só, não seja capaz de elucidar a *verdade dos fatos*, a exação vergastada permaneceu devida, nos termos da decisão proferida, com lastro apenas em um aspecto *puramente formal*, uma vez que as adquirentes das mercadorias, segundo asseverado pela C. 2ª JJF, possuem como atividade principal o comércio varejista ou atacadista de mercadorias.

Não obstante, em que pese a Recorrente tenha requerido, em sede de impugnação, pedido de diligência, para que dessa forma, fosse possível se chegar à *verdade dos fatos*, a C. JJF entendeu por indeferi-lo. Ora, a título de exemplo, bastava a C. JJF oficiar o cliente (*também conforme requerido*), adquirente das mercadorias autuadas, para que pudesse manifestar quanto à *real aplicação/utilização dos itens adquiridos*.

Ademais, a perícia é prova legítima, prevista pelo artigo 123, § 3º do Decreto Lei nº 7.629/1999, segundo o qual: "*A depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do art. 145*", que encontra respaldo no princípio constitucional da ampla defesa.

Como se pode inferir da fundamentação acima, o critério de que se valeu o i. fiscal para o lançamento, sem descurar de todo o respeito que merece, pode-se dizer, no caso específico analisado, foi superficial e desatento às peculiaridades das operações envolvidas (destinação das mercadorias), sem atuar em conformidade com o *rigor imposto ao ato de lançamento pela legislação (ato vinculado)*.

Ora, se a premissa em que se baseou o lançamento é equivocada, como abriu espaço para tal interpretação a própria decisão de primeira instância, não há como prevalecer o lançamento, sob pena de se inverter toda a sua lógica legal, transferindo à Recorrente o ônus de comprovar que não realizou o fato gerador, sob pena de prevalecer o lançamento contra ela levada a efeito, literalmente embasado em mera presunção, sem autorização legal.

Nesse sentido, repisa-se, referendar o lançamento a despeito de que a adquirente as operações

foram realizadas para clientes/contribuintes que exercem a atividade de comércio varejista de materiais de construções, consoante fichas de dados cadastrais anexadas aos autos, *além de sobrepor o formalismo em detrimento da verdade real*, representa franca ofensa à legalidade, mais caro e mezinheiro princípio do direito tributário, homenageado no art. 5º, II e art. 150, I da CR/88 e, ainda, da moralidade/motivação, salvaguardadas no art. 37, *caput*, também da CR/88.

Conforme é de conhecimento cediço, no regime de ICMS ST, em que se fundamenta o lançamento questionado, “...o substituto, embora não tenha realizado o fato impositivo, é posto na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária...”; “...parte-se do pressuposto de que o fato impositivo ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a **cobrança antecipada** do tributo (...)”destaque nosso).

Trata-se de exceção, portanto, à regra segundo a qual a “*obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador*” - artigo 113, § 1º, do CTN -, sendo embasada no denominado princípio da praticidade que “(...) *tem por finalidade tornar o direito exequível, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular*” e a pretexto de se evitar a evasão fiscal.

A rigor, em suma, conforme deduzido na peça inaugural, leciona a doutrina que a substituição tributária almeja a antecipação do imposto – **e não a sua criação** -, *verbis*: “Na substituição tributária ‘para frente’ parte-se do pressuposto de que o fato impositivo ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo ...”.

Assim é que, se inexistente o dever de recolhimento do tributo na operação *presumida* e subsequente à venda realizada pelo substituto, seja pela mesma não se enquadrar aos contornos da hipótese de incidência do imposto, seja por alguma previsão legal que expressamente afaste a tributação naquela situação (isenção, alíquota 0, etc.), por corolário lógico, inexistirá obrigação, em relação ao ICMS ST, a ser adimplida, igualmente, pelo substituto.

E este é exatamente o caso dos autos!

Não há dúvidas, pois, de que o lançamento partiu de premissas deveras equivocadas, consoante evidenciado a partir de exemplos citados nas razões de impugnação, sem a pretensão de esgotar os equívocos – tendo em conta o elevado número de operações envolvidas na autuação –, mas de forma suficiente para desacreditá-lo.

Nesse sentido, até mesmo considerando que a competência para o lançamento é *privativa* da autoridade autuante (art. 142, CTN), não competindo à instância julgadora refazer o ato, *quer seja para fazer aplicar o benefício da redução da base de cálculo, quer seja para revisar as MVA’s utilizadas, por exemplo*, haveria que se reconhecer, de pronto, a nulidade do lançamento.

Com efeito, não é razoável e ofende o citado princípio da verdade material, manter o lançamento (quanto mais, *ad argumentandum tantum*, por entender insuficiente a documentação carreada nos autos) e negar à Recorrente o seu direito à diligência, conforme autorizado pela legislação de regência (artigos 123, § 3º, e 145 do Decreto Lei nº 7.629/99).

A rigor, para que seja tido como válido, o ato administrativo de lançamento deve delimitar a *matéria tributável* (*sic* art. 142, *supra*), o que significa definir os contornos da hipótese de incidência estabelecida e não somente apontar situações que, com base em dados contidos nos documentos fiscais (a exemplo do NCM), presumivelmente seriam passíveis de subsunção à norma de tributação.

Ademais, por mais que o lançamento goze de *presunção relativa* (*iuris tantum*), não é lícito à Autoridade Fiscal utilizar o ato de lançamento como meio transferência de sua competência / ônus legal de fiscalização e delimitação da matéria tributável para o contribuinte. Ou seja, não poderia o i. Auditor inserir no lançamento **possíveis** situações passíveis de tributação, para que o contribuinte, em sua defesa, refute tais alegações.

Tanto que, para o argumento suscitado na peça impugnativa, referente à utilização indevida das MVA’s, a C. Junta limitou-se a asseverar que restaram utilizadas aquelas previstas no próprio

Regulamento do ICMS baiano, senão vejamos:

“Os autuantes, para as indicações defensivas, analisaram os percentuais reconhecendo erros e ajustando o lançamento, de acordo com aqueles corretos e vigentes nos períodos autuados, que são em número de três Anexos 1 ao RICMS/12, e não como erroneamente denominado pela defesa “RICMS/02”, resultado que tenho como correto, e ao qual me alinho em seus resultados, não tendo a autuada trazido outras situações em que o erro perdurasse”.

Ocorre que, em sentido diametralmente oposto ao concluído pelos I. Julgadores de 1ª instância administrativa, a Recorrente evidenciou, após a oportuna manifestação do fiscal autuante, que houve desconsideração do benefício da redução da base de cálculo aplicável a determinados produtos, ante a inobservância do benefício fiscal amparado no Convênio ICMS Nº 33/96 (art. 266 do RICMS/2012) cuja interpretação infere que tais itens abarcados pela norma devem se submeter, nas respectivas operações internas, a uma carga tributária equivalente à aplicação de uma alíquota de 12% (doze por cento) – e não 18% (dezoito por cento).

Isso porque, a título de exemplo, considerando os parâmetros corretos para operação que envolve a NF 100.2011, com a MVA original de 45%, a alíquota interestadual de 7% e, finalmente, a alíquota interna de 12%, a MVA ajustada correta seria de 53,24% e não de 64,45% como considerado pela Fiscalização, o que justifica a diferença apurada exigida para esta operação, equívoco este que se arrasta para todas operações que abarcaram os NCM's supracitados, veja-se:

CÁLCULO DA MVA AJUSTADA					Art. 266 - Redução de base
MVA ORIGINAL	ALÍQUOTA INTERESTADUAL	ALÍQUOTA INTERNA NO DESTINATÁRIO	MVA AJUSTADA	NCM	
45	7	12	53,24	72171090	Ok
45	7	12	53,24	72131000	Ok
45	7	12	53,24	72142000	Ok
65	7	18	87,13	73084000	Não se aplica
45	7	12	53,24	73170090	Ok

Conforme exposto linhas acima, considerando que o regime jurídico aplicável no caso de substituição é aquele que rege as operações subsequentes praticadas pelo substituído - sobremaneira porque o ICMS-ST visa antecipar o imposto que efetivamente seria devido nas operações subsequentes e não criar imposto - não há justificativa para a desconsideração da alíquota de 12% no cálculo da MVA ajustada, o que certamente conduz à insubsistência do Auto de Infração. Dessa forma, uma vez que restaram desconstituídas as premissas utilizadas pela Fiscalização para efetivar o lançamento, outra alternativa não há, senão reconhecer a sua nulidade.

No mínimo, sucessivamente, haveria que se realizar a prova pericial solicitada com espeque no artigo 123, § 3º e 145, ambos do Decreto Lei nº 7.629/1999, a fim de que o lançamento seja revisado, por terceira pessoa distinta do autuante, de acordo com os fundamentos expostos, sobremaneira considerando que: (i) evidente a constatação de que o lançamento fiscal partiu-se de uma presunção, isto é, a *possível constatação de que as mercadorias foram destinadas a revenda*; (ii) o elevado número de operações abrangidas pela autuação e complexidade da legislação do ICMS, a exigir expertise para delimitar a matéria tributável e calcular o imposto, a partir das MVA's e benefícios aplicáveis; e, por fim, que (iii) *“compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”* (art. 142 do CTN), não se podendo, pois, transferir este *munus* ao contribuinte.

Conclui-se, portanto, que compete a este órgão colegiado de segunda instância reformar a Decisão recorrida, acatando a vasta argumentação trazida aos autos, com a demonstração de que as operações subsequentes não se sujeitaram à sistemática da substituição tributária, conforme já anteriormente esclarecido.

Quanto à inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, em que pese o entendimento da JF no sentido de que *apenas cumpriam o que determina a legislação*, na base de cálculo do imposto, dentre outras parcelas, *o montante a título de IPI* transferível aos adquirentes da mercadoria, força é convir que tal dispositivo deve ser interpretado em consonância com as demais regras do

ordenamento jurídico que norteiam a sistemática de recolhimento do ICMS, em especial os ditames constitucionais, além do disposto na Lei Complementar Federal nº 87/96 (LC nº 87/96), a qual, por força do artigo 155, § 2º XII, “i” da Constituição Federal (CR/88) detém competência para fixação da base de cálculo do imposto.

Ou seja, a rigor das normas precitadas, o *IPI* não integra a base de cálculo do ICMS, seja o próprio, seja aquele submetido à sistemática da substituição tributária, quando preenchidos os seguintes requisitos: *(i)* que a operação de remessa seja realizada entre contribuintes do imposto e *(ii)* destine mercadorias para processo de industrialização ou comercialização, configurando, ainda, *(iii)* fato gerador de ambos tributos (ICMS e IPI).

Com efeito, caso não seja observada na operação praticada pela Recorrente e objeto de tributação pela autuação algum dos elementos acima citados, torna-se plenamente ilegítima a pretensão do Fisco em fazer recair a exigência do ICMS ST com a inclusão do valor destacado a título de IPI.

Dita situação, contudo, foi equivocadamente realizada pela auditoria fiscal quando do cálculo do imposto exigido sobre inúmeras operações, a exemplo do que se verifica da cobrança referente a inúmeras NF's envolvidas na autuação, razão pela qual a mesma não se mostra subsistente.

Finalmente, com relação ao caráter confiscatório das multas aplicadas no importe de 60% da exação tida por devida (art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96), a r. Decisão recorrida se limitou a aduzir que “...*não compete aos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta...*”.

Sucedendo, o exame da constitucionalidade das leis no âmbito do *controle de legalidade* ínsito aos órgãos administrativos revisores do lançamento tributário (que é, afinal, ato administrativo), insere-se no poder de *autotutela* da administração, *vis a vis* o dever de guarda da Constituição atribuído inclusive aos Estados, quer seja através do Poder Executivo, quer seja dos Poderes Legislativo e Judiciário.

E sob o ponto de vista da cláusula constitucional que veda o efeito confiscatório (art. 150, IV), não é de prevalecer a sobredita penalidade.

Eleve-se que o legislador constituinte, ao vedar o confisco, referiu-se à obrigação tributária principal e não especificamente ao tributo, o que conduz a uma interpretação extensiva, que amplia o campo de abrangência do princípio em tela para as penalidades (multas). Sobretudo porque, qualquer que seja a origem de uma determinada sanção administrativa, há que se observar, quanto à sua aplicação, o princípio da *proporcionalidade* (um dos aspectos do princípio da razoabilidade, emanado do art. 5º, LIV, da Constituição, por se tratar do aspecto substancial do *due process of law*), obstando a imposição desmedida de penalidades, sem ponderação quanto às circunstâncias materiais da infração.

DO PEDIDO:

Diante do exposto, requer a Recorrente seja recebido o presente Recurso Voluntário e, ao final, determinado o cancelamento da autuação, com ou sem a realização da prova pericial pleiteada, a fim de que seja reconhecida a insubsistência do crédito tributário em referência.

Sucessivamente, requer-se sejam canceladas as penalidades lançadas que foram em desacordo com a garantia constitucional do não-confisco ou, ao menos, seja seu patamar reduzido, de modo a atender à regra do artigo 150, IV, da Constituição.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário de julgamento de primeira instância em que o lançamento foi reduzido de R\$ 88.352,43 para R\$ 84.495,41 à retenção a menos do ICMS devido por substituição tributária relativo a operações subsequentes para vendas realizadas a contribuinte no Estado da Bahia. Trata-se da inscrição de substituto tributário de empresa sediada em Juiz de Fora, Minas Gerais.

Em síntese, o Recurso Voluntário se fundamenta nos seguintes aspectos.

- 1) Que os adquirentes das mercadorias, segundo asseverado pela C. 2ª JJF, possuem como atividade principal o comércio varejista ou atacadista de mercadorias. Não obstante, em que pese a Recorrente tenha requerido, em sede de impugnação, pedido de diligência, para que dessa forma, fosse possível se chegar à *verdade dos fatos*, a C. JJF entendeu por indeferi-lo.
- 2) Que houve desconsideração do benefício da redução da base de cálculo aplicável a determinados produtos, ante a inobservância do benefício fiscal amparado no Convênio ICMS Nº 33/96 (art. 266 do RICMS/2012) cuja interpretação infere que tais itens abarcados pela norma devem se submeter, nas respectivas operações internas, a uma carga tributária equivalente à aplicação de uma alíquota de 12% (doze por cento) – e não 18% (dezoito por cento).
- 3) Que quanto à inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, em que pese o entendimento da JJF no sentido de que *apenas cumpriram o que determina a legislação*, na base de cálculo do imposto, dentre outras parcelas, o *montante a título de IPI* transferível aos adquirentes da mercadoria, força é convir que tal dispositivo deve ser interpretado em consonância com as demais regras do ordenamento jurídico que norteiam a sistemática de recolhimento do imposto.
- 4) Que quanto à multa, sob o ponto de vista da cláusula constitucional que veda o efeito confiscatório (art. 150, IV), não é de prevalecer a sobredita penalidade.

Primeiro, quanto ao pedido de diligência, os autuantes reduziram o Auto de Infração excluindo os adquirentes equivocadamente considerados, atendendo ao que foi reclamando na impugnação. O recorrente não logrou apresentar outros. Assim, denego o pedido de diligência.

Segundo, quanto à questão de redução da base de cálculo, os autuantes esclareceram na informação fiscal nos termos do art. 266 do RICMS que a incidência do imposto resulta em 12% de carga tributária. Conforme se verifica no próprio demonstrativo, a alíquota aplicada está em 12%, não havendo razão na reclamação do recorrente. Quanto à MVA, os autuantes reconheceram o equívoco em janeiro de 2017, cujo MVA é 53,24% e não 64,5%, relativamente às mercadorias relacionadas no Anexo 1, efeitos vigentes de 10.03.2016 a 31.01.2017 (o lançamento começa em janeiro de 2017).

Terceiro, quanto ao IPI, o voto recorrido demonstra fartamente que está de acordo com a legislação (Lei nº 7.014/96):

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*

Trago abaixo jurisprudência deste Conselho de Fazenda em idênticos lançamentos, contra o mesmo contribuinte:

PROCESSO - A. I. Nº 278868.0002/19-6 RECORRENTE - ARCELORMITTAL BRASIL S.A. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0167-03/19 ORIGEM - IFEP SUL PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/04/2021 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0025-11/21-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS-ST. O remetente é responsável pela retenção do ICMS-ST, na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações de saídas internas de mercadorias em volume ou habitualidade que caracterize intuito comercial, quando destinadas a pessoa não inscrita ou desabilitada no Cadastro, nos termos previstos no art. 5º c/c o art. 8, I, da Lei nº 7.014/96. Com exceção de alguns destinatários e do período em que ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito, as razões recursais são insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Modificada a Decisão recorrida. Recurso

PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

PROCESSO - A. I. Nº 206912.0077/16-5 RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ARCELORMITTAL BRASIL S.A. RECORRIDOS - ARCELORMITTAL BRASIL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0016-01/19 ORIGEM - IFEP COMÉRCIO PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/11/2019 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0275-12/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Alegação defensiva de descaber a exigência fiscal por se tratar de remessa por conta e ordem do adquirente procede. Incabível, no caso, a exigência do ICMS ST. Infração insubsistente. b) IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. Acolhidas as arguições defensivas de inadequações das MVAs aplicadas no levantamento, bem como de existência de redução de base de cálculo para itens de mercadorias arroladas no levantamento levado a efeito pelo autuante. Diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cumprida pelo próprio autuante, resultou nos ajustes corretos das MVAs. As reduções de base de cálculo foram objeto de correções tomando por base a nova planilha elaborada pelo autuante no cumprimento da diligência. Infração parcialmente subsistente. Não acolhimento da nulidade arguida. Indeferido o pedido de realização de perícia com fulcro no art. 147, II, “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Deferido o pedido de diligência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

Por fim, quanto à multa, foge à competência deste Conselho a apreciação de eventuais inconstitucionalidades da legislação estadual, assim como também não há previsão no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal para redução ou extinção da multa aplicada.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0005/20-7**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 84.495,41**, 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, 19 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS