

A. I. Nº - 269354.0022/23-2
AUTUADO - BIOMAZZA GESTÃO DE RESÍDUOS LTDA.
AUTUANTE - LUÍS HENRIQUE DE SOUZA ALEXANDRE
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/09/2024

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0206-04/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a infração. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 13/12/2023 para exigir ICMS no valor de R\$ 999.929,77, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 – 002.001.003 – “*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas*”. Aplicada multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Em complemento consta a seguinte informação: “*A empresa não efetuou o lançamento do ICMS nas suas comercializações de mercadorias (petróleo bruto) com NCM 27101929, para consumidores finais, no território da Bahia, na forma da legislação do ICMS vigente no período de janeiro de 2022 a outubro de 2023, bem como, o não recolhimento do ICMS correspondente*”.

O autuado por intermédio de seu representante legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 30 a 40 e, após transcrever o teor da acusação assevera que a mesma não merece prosperar, pois representa nítida ofensa à legislação aplicável, além de conter erros materiais no cálculo do imposto cobrado.

No tópico denominado “**DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**” assevera que o cálculo do imposto exigido contém sérios equívocos, pois a base de cálculo é destoante dos valores efetivamente recebidos pela Impugnante.

Assevera que os valores indicados nos demonstrativos que acompanham o auto de infração não representam os preços praticados pela Impugnante, estão majorados por razão desconhecida e que não é explicitada no Auto de Infração.

Aduz que a descrição da infração é bastante sucinta (“*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas*”), e que os dispositivos legais e regulamentares mencionados no enquadramento legal se referem apenas ao fato gerador do ICMS e a data de recolhimento do tributo, mas nenhum deles se refere à base de cálculo do imposto.

Ao analisar a autuação fiscal não é possível entender como se chegou aos valores indicados como base de cálculo do ICMS cobrado. Durante a fiscalização, sequer foi possibilitado ao contribuinte a chance de questionar os valores cobrados.

Transcreve lições de James Marins para afirmar não ser “*lícito à Administração, no âmbito processual, produzir informações, argumentos ou elementos de fato ou de direito, sem que seja concedida ao contribuinte a oportunidade de se manifestar*”.

Sendo assim, durante o procedimento fiscalizatório, deveria ter sido oportunizado à Impugnante a possibilidade de questionar os valores indicados como base de cálculo do ICMS, evitando, deste modo, a constituição de crédito tributário com erros de cálculo e de interpretação. Ademais, a

existência deste diálogo durante a fiscalização é essencial para que o sujeito passivo entenda a infração que lhe está sendo imputada a ponto de poder exercer seu pleno direito de defesa.

Lembra que tal exigência decorre do direito à ampla defesa e ao contraditório, garantias fundamentais previstas constitucionalmente no art. 5º, LV, da CF/88. Sendo assim, durante o procedimento fiscalizatório, deveria ter sido oportunizado à Impugnante a possibilidade de questionar os valores indicados como base de cálculo do ICMS, evitando, deste modo, a constituição de crédito tributário com erros de cálculo e de interpretação. Ademais, a existência deste diálogo durante a fiscalização é essencial para que o sujeito passivo entenda a infração que lhe está sendo imputada a ponto de poder exercer seu pleno direito de defesa.

Tal exigência decorre do direito à ampla defesa e ao contraditório, garantias fundamentais previstas constitucionalmente no art. 5º, LV, da CF/88. Assim, será inválido o ato administrativo de lançamento tributário quando este não possibilitar ao contribuinte o exercício pleno dos seus direitos à ampla defesa e ao contraditório. Por conta disso, o art. 18, inciso II, do RPAF/99 determina que são nulos os Autos de Infração que preterirem o direito de defesa.

Conforme relatado acima, a presente autuação fiscal não foi precedida de fiscalização regularmente realizada com observância do direito à ampla defesa e ao contraditório, uma vez que não foi oportunizado à Impugnante o direito de demonstrar os equívocos constantes no levantamento realizado pelo Auditor Fiscal Autuante, o que acarretou na constituição de um crédito tributário com erros de cálculo e de interpretação. Portanto, deve ser reconhecida a nulidade material da autuação fiscal em razão da preterição ao direito de defesa, com espeque no art. 18, II, do RPAF/99.

Abre tópico relacionado ao mérito, denominado “**Divergência Entre os Valores Efetivamente Recebidos e a Base de Cálculo do ICMS Cobrado**”, afirmando que a alíquota do ICMS (18% ou 19%, a depender da data) não foi aplicada sobre o valor da operação realizada pelo contribuinte, e sim sobre um outro valor majorado, cuja motivação para tal majoração não foi explicitada.

A prova do quanto alegado consta expressamente no “*Demonstrativo do ICMS Devido e Não Destacado*”, páginas 11 a 13, que acompanhou o Auto de Infração. Neste demonstrativo, a fiscalização indicou o valor de cada nota fiscal, mas considerou como base de cálculo um valor superior ao constante na nota fiscal.

A título exemplificativo: reproduz trecho do referido demonstrativo:

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA
SUPERINTENDÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - SAT
COORDENAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E COMBUSTÍVEIS - COPEC

EMPRESA: BIOMAZZA GESTÃO DE RESÍDUOS LTDA.
END.: VIA PERIFERICA II, N.º 2369, CIA SUL, CEP: 43.700-000, SIMÕES FILHO - BA.
INSCR. ESTADUAL: 180.109.740
CNPJ: 38.276.129/0002-80

ICMS NÃO DESTACADO - NAS VENDAS NO TERRITÓRIO DA BAHIA												AUTO DE INFRAÇÃO		
Dta	NF n.º	ChvNfe	CNPJ	UF	NCM	Descrição	Quant	Unid	CFOP	Valor Total da Nfe	Base de Cálculo do ICMS	Aliquota	Valor do ICMS	
27/03/2023	10	'292303382761290002805500100000000101512727140'	11.630.923 BA	'27101929' BM 4.500	15	M3	5102			67.500,00	83.333,33	19%	15.833,33	
				Devolução						67.500,00	83.333,33	19%	-15.833,33	
28/03/2023	20	'2923033827612900028055001000000002012/0429700'	00.779.059 BA	'27101929' BM 4.500	15	M3	5102			67.500,00	83.333,33	19%	15.833,33	
28/03/2023	23	'29230338276129000280550010000000023186507684'	27.183.425 BA	'27101929' BM 4.500	15	M3	5102			71.250,00	87.962,96	19%	16.712,96	
30/03/2023	27	'292303382761290002805500100000000271208835912'	00.615.498 BA	'27101929' BM 4.500	10,8	TON	5102			53.460,00	66.000,00	19%	12.540,00	
				mar/23										45.086,30
03/04/2023	34	'292304382761290002805500100000000341501874649'	01.543.722 BA	'27090010' BM 4.500	15	M3	5102			68.250,00	84.259,26	19%	16.009,26	
04/04/2023	39	'29230438276129000280550010000000039184689773'	00.779.059 BA	'27090010' BM 4.500	10	M3	5102			45.000,00	55.555,56	19%	10.555,56	
05/04/2023	43	'292304382761290002805500100000000431853911671'	11.630.923 BA	'27090010' BM 4.500	15	M3	5102			58.500,00	72.222,22	19%	13.722,22	
06/04/2023	46	'292304382761290002805500100000000461260426601'	01.397.753 BA	'27090010' BM 4.500	15	M3	5102			68.250,00	84.259,26	19%	16.009,26	
06/04/2023	47	'292304382761290002805500100000000471223167794'	11.630.923 BA	'27090010' BM 4.500	12,5	M3	5102			58.750,00	72.530,86	19%	13.780,86	
06/04/2023	45	'292304382761290002805500100000000451358753946'	00.779.059 BA	'27090010' BM 4.500	5	M3	5102			22.500,00	27.777,78	19%	5.277,78	
11/04/2023	54	'292304382761290002805500100000000541601705465'	01.543.722 BA	'27090010' BM 4.500	15	M3	5102			68.250,00	84.259,26	19%	16.009,26	
12/04/2023	58	'292304382761290002805500100000000581844193373'	01.785.355 BA	'27090010' BM 4.500	10,04	TIN	5102			49.196,00	60.735,80	19%	11.539,80	
12/04/2023	61	'292304382761290002805500100000000581844193373'	01.785.355 BA	'27090010' BM 4.500	10,04	TIN	5102			49.196,00	60.735,80	19%	11.539,80	

A seguir afirma que os valores das operações de venda realizadas pela Impugnante constam na coluna intitulada “*Valor Total da NF-e*”, contudo, o ICMS está sendo exigido sobre outros valores, constantes na coluna denominada “*Base de Cálculo do ICMS*”.

Assevera que a Impugnante realizou as operações de venda sobre o preço indicado na nota fiscal e recebeu exatamente este valor do seu cliente, no entanto, a fiscalização cobra o ICMS sobre valor superior ao recebido por ela.



Assim, por exemplo, na data de 30/05/2023, a Impugnante emitiu a NF nº 172 (**Doc. 02**), no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais):

RECEBIMENTO DE BIOMASSA GESTAO DE RESIDUOS LTDA OS PRODUTOS E/OU SERVICOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL ELETRONICA INDUSTRIAL AVOCANICA 3975 - EDIF ENSEADA EMPRESARIAL SALA 305 RIO VERMELHO SALVADOR BA DATA DE RECEBIMENTO IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEPTOR		NF-e Nº 172 Série 1				
IDENTIFICAÇÃO DO EMISSOR						
	DANFE Documento para fiscalizar da Nota Fiscal Elettronica 0 - ENTRADA 1 - SAIDA					
BIOMAZZA GESTAO DE RESIDUOS LTDA V PERIFERICA II, 2369 CPRJ 800 4700000 Simeos Filho - BA Fone: (71) 98153-0653	Nº 172 Série 1 PGLR 1/1	CHAVE DE ACESSO 2923 0538 2761 2900 0280 5500 1000 0001 7216 7157 8900 CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO PORTAL NACIONAL DA NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal OU NO SITE DA SEFAZ AUTORIZADORA				
NATUREZA DA OPERAÇÃO Venda de Mercadoria Adquirida / Recebida de Terceiros	129231712556884 - 30/05/2023 11:41:36	PROTOCOLO DE RECEBIMENTO				
INSCRIÇÃO ESTADUAL	180.109.74-0	38.276.129/0002-80				
DESTINATÁRIO / REMETENTE	CNPJ / CPF	DATA DA EMISSÃO				
SVC CONSTRUCOES LTDA	01.543.722/0001-55	30/05/2023				
AV OCHEANICA, 3975 - EDIF ENSEADA EMPRESARIAL SALA 305	BAIXO / DISTRITO	DATA DA DATA/ENTRADA				
MUNICÍPIO	RIO VERMELHO	41950-000				
Salvador	UF	30/05/2023				
FATURA / DUPLICATA	PIRE / PIS	INSCRIÇÃO ESTADUAL				
Nº 001 VENC: 30/08/2023 VALOR: R\$ 60.000,00	BA 1 (71) 3272-7475	DATA DA DATA/ENTRADA				
CÁLCULO DO IMPÔTO						
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLC. ICMS S.T.	VALOR DO ICMS SUBST.	VALOR IMP. IMPORTAÇÃO	VALOR DO PIS	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	990,00	60.000,00
VALOR DO PIS	VALOR DO IPI	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR DA DESPESA	VALOR TOTAL DA NOTA
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	60.000,00

Em razão desta operação de venda, recebeu do seu cliente os mesmos R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) indicados na nota fiscal como valor da operação (**Doc. 03**).



Aviso de lançamento

G3340809133793021
08/02/2024 09:16:39

Agência 2976-9
Conta corrente 23632-2BIOMAZZA G RESIDUOS LTDA

Data 30/05/2023 Valor R\$ 60.000,00 C

Importe referente a Pix - Recebido, documento 3.438.900.891, lote 14397, lançado a crédito em sua conta corrente, na data acima.

(Sessenta mil reais)

* Este aviso de lançamento não é válido como comprovante da operação e demonstra apenas que houve um lançamento em conta corrente.

Documento emitido por: RAFAEL VALENTIN DA COSTA em 08/02/2024 09:16:39

Transação efetuada com sucesso por: JF443129 RAFAEL VALENTIN DA COSTA.

Serviço de Atendimento ao Consumidor - SAC 0800 729 0722

Ouvidoria BB 0800 729 5678

Para deficientes auditivos 0800 729 0088

Apesar disso, a fiscalização cobrou ICMS da Impugnante sobre o valor de R\$ 74.074,07 (setenta e quatro mil e setenta e quatro reais e sete centavos), conforme indicado no demonstrativo anexo ao Auto de Infração:

ICMS NÃO DESTACADO - NAS VENDAS NO TERRITÓRIO DA BAHIA										AUTO DE INFRAÇÃO			
Dta	NF n.º	ChvNfe	CNPJ	UF	NCM	Descrição	Quant	Unid	CFOP	Valor Total da Nfe	Base de Cálculo do ICMS	Aliquota	Valor do ICMS
30/05/2023	172	'2923053827612900028055001000001721671578900'	01.543.722 BA '27101929' BM 4.500	15	M3	5102	60.000,00			74.074,07	19%		14.074,07
											mai/23		72.777,62

O exemplo citado se repetiu em todas as outras notas fiscais objeto da autuação fiscal, seguem anexados por amostragem cópias das notas fiscais e dos comprovantes de pagamento (**Doc. 04**). Também constam anexados à presente Impugnação, os Livros Fiscais da Impugnante (**Doc. 05**), que comprovam que os valores escriturados foram exatamente os valores indicados em cada nota fiscal.

O procedimento adotado pela fiscalização acarreta, na verdade, na cobrança de ICMS sobre um valor acima do efetivamente recebido pela Impugnante, ou seja, uma base de cálculo majorada cuja justificativa não foi apresentada, e que não tem qualquer previsão legal e muito menos reflete a realidade dos fatos objeto da autuação fiscal. Situação que acarreta a nulidade do Auto de Infração por ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração impõe, conforme determina o art. 18, IV, "a", do RPAF.

Diante do exposto, requer que seja reconhecido o nítido erro no método de cálculo adotado pela fiscalização e seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, em razão da preterição do direito

de defesa e da insegurança quanto à infração imputada.

Outrossim, ainda que não seja reconhecida a nulidade, requer-se que seja declarada a improcedência do Auto de Infração em razão de representar uma cobrança de ICMS calculada de forma equivocada, sem qualquer fundamento legal e totalmente destoante da realidade fática.

Observa que a base de cálculo do ICMS adotada na presente autuação fiscal está majorada indevidamente, pois é superior ao preço da operação de circulação de mercadoria que ensejou a cobrança do imposto. Portanto, a fiscalização adotou como “*base cálculo do ICMS*” valores que representam uma autêntica majoração do valor da operação de venda realizada pela Impugnante, sem qualquer fundamentação legal.

Frisa que a metodologia deste cálculo sequer foi apresentada na autuação fiscal e também não encontra qualquer respaldo na legislação, acarretando autêntica majoração da base de cálculo do ICMS, que passa ser superior ao valor da operação de venda.

Transcreve o teor do art. 17, I, da Lei 7.014/96 e o art. 13, I, da LC 87/96, relacionado à base de cálculo do ICMS é o valor da operação, para concluir que a cobrança em tela é contrária à legislação que prescreve o valor da operação como a base de cálculo do ICMS, devendo ser reconhecida a improcedência do Auto de Infração que exige imposto sobre uma base de cálculo majorada, sem qualquer fundamentação legal para tanto e em total descompasso com os valores das operações de venda realizadas.

Abre tópico denominado “**Do Reconhecimento Jurisprudencial da Impossibilidade de Majoração da Base de Cálculo do ICMS**” para informar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu no RE 593849, em caráter de repercussão geral e com efeito vinculativo, que a base de cálculo do ICMS deve ser o efetivo preço da operação final praticada pelo contribuinte na realidade.

Neste caso, o STF consolidou o entendimento, com efeito vinculante, de que o valor efetivamente praticado na venda deve prevalecer sobre qualquer presunção legal de base de cálculo estimada para o ICMS.

Frisa que a presente autuação fiscal criou uma espécie de base de cálculo estimada, que é superior ao valor praticado na venda e efetivamente recebido pelo contribuinte. Na verdade, a fiscalização criou uma presunção de que a Impugnante recebeu um valor maior daquele que realmente lhe foi pago.

No mesmo sentido, diz que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar caso em que houve ausência de destaque do ICMS na nota fiscal (tal como ocorreu no presente caso), reconheceu que o imposto somente pode ser cobrado sobre o valor da operação final (valor da nota fiscal).

Acrescenta que o tema já foi apreciado pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF/BA) nos acórdãos nºs 0040-13.12, 0091-13-12 e 0299-13-13, da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos quais foram proferidos votos divergentes adotando o entendimento do STJ no sentido de que mesmo quando não destacado o imposto, a base de cálculo deve se limitar ao valor da nota fiscal (valor da operação), conforme trecho de voto que copiou.

Conclui ter restado claro que o entendimento consolidado nos Tribunais Superiores é o de que o ICMS deve ser calculado sobre o valor da operação, assim entendido como o valor efetivamente recebido pelo comerciante na venda realizada, o qual deve prevalecer sobre a base de cálculo estimada.

No tópico “**Da Necessidade de Observância da Capacidade Contributiva e da Impossibilidade de Majoração da Base de Cálculo de Forma Sancionatória**”, frisa que diante do não recolhimento do ICMS sobre as operações de venda, a fiscalização exigiu o imposto sobre o valor recebido pela Impugnante, em contraprestação à venda realizada, acrescido do valor que esta supostamente adicionaria ao preço praticado, acaso entendesse que a operação de circulação de mercadoria fosse tributada pelo ICMS.

Conforme amplamente demonstrado acima, tal entendimento é totalmente contrário à legislação, a qual determina que a base de cálculo é o valor da operação. Outrossim, também é contrário à jurisprudência do STF e do STJ, que entendem que o preço efetivamente praticado pelo comerciante deve prevalecer para fins de aferição da base de cálculo do ICMS. Além disso, tal entendimento representa nítida ofensa à capacidade contributiva e também configura uma majoração da base de cálculo com cunho evidentemente sancionatório.

A pretensa fundamentação para tal majoração de base de cálculo poderia ser a determinação de que o ICMS compõe a sua própria base de cálculo, todavia, isso não é justificativa para a majoração da base de cálculo realizada.

Prossegue afirmando não haver dúvidas de que o STF já reconheceu que é legítima a previsão de inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, ocorre que isso não significa dizer que o fisco tem o direito de majorar indevidamente a base de cálculo para cobrar ICMS sobre valores não recebidos pelo contribuinte, a precificação das operações de venda é uma faculdade do contribuinte e que está sujeita às leis de mercado. Desse modo, o comerciante pode adotar um preço que inclua totalmente o ICMS incidente na venda, como também pode adotar um preço que não inclua o ICMS, arcando com o custo do tributo para conseguir competir no mercado.

Portanto, independente de qual foi a estratégia comercial do contribuinte, há de se concluir que o ICMS estará sempre embutido no valor exigido na operação de circulação de mercadoria. Assim, não se pode confundir inclusão do ICMS na sua própria base com o destaque do imposto na nota fiscal. Isso porque o destaque é mera indicação para fins de controle, para que o adquirente possa se creditar do valor destacado na operação subsequente.

Frisa que a precificação das operações de venda é uma faculdade do contribuinte e que está sujeita às leis de mercado. Desse modo, o comerciante pode adotar um preço que inclua totalmente o ICMS incidente na venda, como também pode adotar um preço que não inclua o ICMS, arcando com o custo do tributo para conseguir competir no mercado.

Conforme entendimento do STF, no valor cobrado pelo contribuinte já se encontra incluído o valor do ICMS incidente sobre o fato gerador, independentemente de este ter sido destacado ou não. Ressalte-se que, acaso o contribuinte tenha cobrado a menos do que poderia, perdendo a oportunidade de repassar ao consumidor final o custo do tributo, não pode, de maneira alguma, o Fisco majorar a base de cálculo e cobrar tributo sobre valor que o contribuinte não recebeu.

No momento em que o Fisco majora a base de cálculo, criando uma base de cálculo estimada, que supostamente seria o preço adotado pelo contribuinte caso considerasse a operação como tributada, ele passa a tributar valores que não refletem a capacidade contributiva, transformando essa majoração em uma sanção aplicada ao contribuinte.

Lembra os ensinamentos da doutrina de que, em obediência ao princípio constitucional da capacidade contributiva, a hipótese de incidência tributária deve retratar uma situação com relevância econômica, e, a carga tributária imposta ao contribuinte deverá ser calculada com base no exato tamanho desta relevância econômica verificada, pois assim a contribuição para o erário estará em perfeita harmonia com a riqueza representada no fato gerador.

Nota que a base de cálculo é um dos critérios da hipótese de incidência tributária que irá determinar o montante do tributo devido, logo, assim ela deve total obediência ao princípio constitucional da capacidade contributiva e não pode, de maneira alguma, refletir um valor maior do que a riqueza auferida pelo contribuinte no fato gerador. No caso em análise, não pode o ICMS incidir sobre quantia não recebida pela Impugnante, sob pena de se ofender a capacidade contributiva e se exigir imposto sobre patrimônio inexistente, riqueza não verificada, ou seja, tributar o vazio.

Logo, entende que não cabe ao Fisco exigir imposto sobre o que o contribuinte deveria ter cobrado, apenas sobre o valor efetivamente cobrado na venda realizada. Frise-se, mais uma vez, que o fato contribuinte não ter repassado ao consumidor final o custo do imposto é prejuízo com

o qual ele irá arcar, mas, isso não possibilita ao Fisco exigir imposto sobre riqueza não verificada. Na situação em apreço, percebe-se que a Impugnante está sendo penalizada severamente em duplicidade por essa majoração da base de cálculo, uma vez que tem que arcar com ICMS sobre valor não recebido (riqueza não auferida), e sobre o qual ainda é aplicada a multa de infração no percentual de 60% (sessenta por cento).

Fala sobre a abusividade da multa aplicada no patamar de 60% (sessenta por cento), do tributo devido, o que representa manifesta inconstitucionalidade por ofensa aos artigos 37 e 150, inciso IV, da CF/88.

Entende que a mesma é totalmente desproporcional por representar mais da metade do valor da infração cometida, importando em verdadeiro confisco. A esse respeito frisa que o STF negou provimento ao Agravo Regimental interposto pela União (Fazenda Nacional) no RE 523.471, reconhecendo (i) que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas, e não apenas aos tributos, e (ii) a abusividade de multa de 60%, que ultrapassa e muito o valor declarado inconstitucional pelo STF, conforme se verifica no trecho da decisão que reproduziu.

Conclui este tópico afirmando restar comprovado o descabimento da penalidade imposta à Impugnante, em caráter absolutamente desproporcional à infração inexistente que lhe foi imputada, requer-se que seja imediatamente afastada a multa aplicada de 60% do valor do suposto imposto devido, sob pena de violação ao artigo 150, inciso IV, da CF, ou, ao menos seja ela reduzida a percentuais condizentes com o entendimento exarado pelo STF.

Finaliza pleiteando a NULIDADE / IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, tendo em vista que:

- (i)** o Auto de Infração representa cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, bem como insegurança quanto à infração imputada, devendo, portanto, ser declarada a sua NULIDADE, com base no art. 18, II, IV, “a”, do RPAF/99;
- (ii)** a fiscalização utilizou um método de cálculo totalmente equivocado para apurar o ICMS exigido, devendo, portanto, ser declarada a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, em razão deste representar uma cobrança de ICMS calculada de forma equivocada, sem qualquer fundamento legal e totalmente destoante da realidade fática;
- (iii)** o Auto de Infração deve ser declarado IMPROCEDENTE também porque representa cobrança de ICMS sobre base de cálculo majorada, contrária às previsões legais do art. 17, I da Lei 7.014/96 e art. 13, I da LC 87/96, e em total descompasso com o valor da operação de circulação de mercadoria;
- (iv)** considerando os fundamentos e as razões de decidir utilizados pelo STF no julgamento do RE 593849 de repercussão geral, bem como o entendimento do STJ no REsp 1190858/BA, há de ser reconhecida a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, em razão do entendimento de que o ICMS deve ser calculado sobre o valor da operação, assim entendido como o valor efetivamente recebido pelo comerciante na venda realizada, o qual deve prevalecer sobre a base de cálculo estimada;
- (v)** a cobrança de ICMS sobre valores que não foram recebidos pelo contribuinte representa nítida ofensa à capacidade contributiva e utilização do tributo para fins sancionatórios, devendo ser reconhecida a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração;
- (vi)** a multa aplicada no percentual de 60% do valor do imposto supostamente devido é excessivamente abusiva e confiscatória, em ofensa aos artigos 37 e 150, inciso IV, da CF, devendo ser cancelada, ou reduzida a patamar razoável.

Em respeito ao princípio da verdade material, nos termos do artigo 145 do RPAF/99, requer seja o presente processo convertido em diligência, e que lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em Direito admitidos, incluindo a posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar que o cálculo realizado pela fiscalização está equivocado.

O autuante presta a Informação Fiscal, fls. 81 a 85 e inicialmente traça um perfil da autuada dizendo que a mesma tem como atividade econômica principal, a Coleta de Resíduos Perigosos. CNAE: 3812-2/00 e diversas atividades secundárias, conforme quadro que apresentou.

Afirma que na sua atividade não existe coleta alguma e sim compra em outras unidades federadas (RJ / RN / SE / MA / AL ...) de Petróleo Bruto, NCM: 27090010, devidamente habilitados pela agência reguladora do segmento, no caso, a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), com não incidência do ICMS na forma da Constituição federal, no seu art. 155, § 2º, X, b, cujo comando constitucional, permitiu que esse regramento fosse recepcionado na legislação do ICMS em todas as unidades federadas do Brasil, sem exceção.

Esclarece que a aquisição do Petróleo Bruto, NCM: 2709.00.10, junto aos produtores de petróleo, em regra ocorre em volumes significativos e a venda subsequente é decorrente de fracionamento, desta forma, para personificar a sua marca no mercado, a AUTUADA denomina os seus produtos em Óleo Mineral Residual (BM 8.000 ou BM 4.500), NCM 2710.19.29 e comercializa-os principalmente para empresas do segmento da construção civil (infraestrutura) sem destaque do ICMS bem como, ausência referencial de dispositivo legal para proceder desta forma.

Afirma que no segmento industrial do Estado da Bahia, as empresas que comercializam produtos derivados de petróleo para serem usados em substituição aos que a AUTUADA comercializa são a ACELEN e DAX, entre outras, com a denominação de Óleo Combustível, seguido de especificação que cada uma elege, mas sempre nas operações dentro território do Estado da Bahia, há incidência do ICMS na forma da legislação vigente. Fato que não ocorre com a AUTUADA, não destaca o ICMS e consequentemente não recolhe o tributo ao Erário Estadual.

No contexto, o fato da AUTUADA não destacar e nem pagar o ICMS, faz com que atue no mercado concorrencial com uma vantagem significativa e sem a competição tradicional, cuja tradição das transações comerciais, variam em face ao modal, com variantes do tipo: venda à vista ou a prazo, prazo de pagamento, etc. Logo, a pseudo e proposital ausência do ICMS no preço dos produtos da AUTUADA, quando oferecido e comercializado aos seus clientes, elimina de forma atroz os seus concorrentes.

Frisa que no segmento industrial do Estado da Bahia, as empresas que comercializam produtos derivados de petróleo para serem usados em substituição aos que a AUTUADA comercializa são a ACELEN e DAX, entre outras, com a denominação de Óleo Combustível, seguido de especificação que cada uma elege, mas sempre nas operações dentro território do Estado da Bahia, há incidência do ICMS na forma da legislação vigente. Fato que não ocorre com a AUTUADA, pois não destaca o ICMS e consequentemente não recolhe o tributo ao Erário Estadual.

Questiona o fato da autuada reiterar que o ICMS exigido na presente autuação fiscal é sobre uma base de cálculo inexistente, fazendo menções à legislação do ICMS no Estado da Bahia e omitindo de forma intencional aspectos legais que são cruciais e vitais para o destaque do ICMS nos documentos fiscais e consequentemente o recolhimento devido ao Erário Estadual da Bahia.

Sinaliza que o art. 17, no seu § 1º da Lei nº 7.014/1996, especialmente o inciso I do retro referido parágrafo, define que o ICMS integra a sua base de cálculo. Neste caso, entende que no ambiente industrial, comercial e de serviços que incida o ICMS, quando existe a desoneração expressa de qualquer tributo na legislação, há a necessidade do agente econômico assentar no documento fiscal as disposições legais que proporcionem o afastamento do destaque e da exigência parcial ou total do tributo. Consequentemente, o demonstrativo que integra o processo da lavratura do auto de infração em debate, evidencia a exigência do ICMS somente nas operações comerciais dentro território do Estado da Bahia, conforme fls. de nº 14 a 24.

Esclarece que a não exigência do ICMS nas operações comerciais interestaduais com petróleo, deve-se ao fato do comando constitucional da imunidade do ICMS, com a não incidência do ICMS na forma da Constituição federal, art. 155, § 2º, X, b. dispositivo legal recepcionado na Lei nº 7.014/96 (Instituiu o ICMS na Bahia) no seu art. 3º, III.

Desta forma, nas vendas internas de petróleo e seus derivados, não há previsão legal de desoneração do ICMS, o que existe é o diferimento das saídas internas de petróleo em estado bruto, efetuadas por estabelecimento extrator com destino a estabelecimento extrator ou refinador, na forma do art. 286, inciso XIII, Decreto nº 13.780/2012-RICMS/BA.

Conclui que não existe fundamentação legal no arcabouço da legislação do ICMS do Estado da Bahia que justifique a ausência do ICMS nas NF-es quando das suas vendas no território da Bahia, bem como, fundamentação legal de não incidência específica.

Passa a se manifestar acerca das argumentações defensivas e inicialmente diz que o demonstrativo apresenta de forma cristalina a infração, indicando o número e modelo do documento fiscal, CFOP da operação, data de emissão e, quanto à mercadoria, código, CST, NCM, descrição, quantidade, preço unitário, valor, base de cálculo, alíquota e ICMS devido.

Portanto, verifica-se que não se encontra no auto de infração lavrado nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a sua nulidade, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada.

Para dar brevidade a conjugação das motivações elencadas pela AUTUADA, itens (i) a (vi), folha 47, que integra a sua impugnação, converge para a conclusão de que a SEFAZ/Bahia não deveria existir como órgão, para exercer a competência de fiscalizar os seus contribuintes e que na sua visão empresarial, não existe legislação do ICMS no Estado da Bahia. Ou seja, a análise do imaginário empresarial da AUTUADA, é, sem órgãos (sem Estado), sem regras, sem tributos, sem obrigações e sem recolhimento ao Erário Estadual da Bahia. Ou seja, não existe na impugnação da AUTUADA, **NEXO CAUSAL** entre os argumentos constantes na sua impugnação e as evidências consignadas no Auto de Infração lavrado e as peças processuais que o compõe, para justificar o não recolhimento do ICMS ao Erário Estadual da Bahia.

Esclarece que em face à ausência de recolhimentos do ICMS, esta unidade de fiscalização, SAT/COPEC, solicitou diligência à Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito da Região Metropolitana de Salvador - IFMT, para a verificação in loco da sua unidade, domiciliada à Via Periférica II, nº 2.369, CIA Sul, Simões Filho, Bahia, sobre instalações, existência efetiva da empresa, onde resultou a constatação por meio de provas sobre a sua operacionalidade empresarial! Para isso, as provas através de fotos que anexa à presente Informação Fiscal, demonstra de forma inequívoca a precariedade operacional no seu parque industrial (retalho com venda em vasilhames), estacionamento de caminhões tanque ao esmo, tanques menores sem função, vassouras, mangueiras situadas ao léu! Produto de cor escura (tipo petróleo) espalhado no terreno, evidência de transferência de produto dos veículos tanque para tanques estacionários, sem aterramento e com risco de produção de gases, cuja consequência são explosões e incêndios. Lembra que existem órgãos governamentais, no âmbito estadual e federal que têm na sua função, a autorização e fiscalização de atividades industriais, e finaliza requerendo que o Auto de Infração em tela seja julgado integralmente **PROCEDENTE** em razão dos argumentos anteriormente expostos.

O sujeito passivo foi cientificado sobre a Informação Fiscal através de Mensagem DT-e, com data de leitura em 18/03/2024, porém, inexiste nos autos qualquer manifestação.

VOTO

A acusação objeto do presente lançamento está assim descrita: “*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.* Aplicada multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Em complemento consta a seguinte informação: “*A empresa não efetuou o lançamento do ICMS nas suas comercializações de mercadorias (petróleo bruto) com NCM 27101929, para consumidores finais, no território da Bahia, na forma da legislação do ICMS vigente no período de janeiro de 2022 a outubro de 2023, bem com, o não recolhimento do ICMS correspondente*”.

O patrono do autuado iniciou sua peça defensiva arguindo a nulidade do Auto de Infração por preterição do direito de defesa e falta de elementos para se determinar com segurança a infração.

Alegou que os valores inseridos nos demonstrativos que deram respaldo ao presente lançamento não representam os preços praticados pela empresa, pois os mesmos estão majorados, por razão desconhecida. Dessa forma, não é possível entender como a fiscalização chegou aos valores indicados como base de cálculo do ICMS.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva. Primeiro, porque a auditoria foi realizada com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD, enviados a esta secretaria pelo contribuinte, além dos documentos fiscais eletrônicos emitidos referente a mercadorias destinadas aos seus clientes, todos eles estabelecidos neste estado, recepcionadas pelo sistema de processamento de dados desta SEFAZ.

Ademais, constato que a infração se encontra devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas contêm diversas informações, tais como: data, número e chave de acesso das notas fiscais eletrônicas, código, NCM, descrição do produto, UF de destino, no caso (BA), valor da nota fiscal, alíquota, Base de cálculo do ICMS, nela incluído o valor do ICMS e todas as informações necessárias para a demonstração da infração. Dita planilha encontra-se anexada fisicamente às fls. 12 a 14 e no CD de fl. 15, cuja cópia foi encaminhada ao defendant via mensagem DTE, como comprova o documento anexado à fl.18 do PAF.

Sendo assim, concluo não ter verificado nos autos nenhuma ofensa aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa. Ao contrário, constatei que foram apresentados todos os dados necessários à comprovação dos valores exigidos, concomitante minuciosa descrição da infração, acompanhada das indicações clara dos documentos que a comprovam de forma que em nenhum momento foi impedido a Impugnante de exercer o pleno direito ao contraditório e a ampla defesa, tudo em total conformidade com o art. 39, VI, do RPAF/BA.

Em relação ao argumento defensivo de que não lhe foi oportunizado o direito de demonstrar os equívocos constantes no levantamento fiscal, acarretando na constituição de um crédito tributário com erros de cálculos e de interpretação, também não lhe assiste razão pois, analisando os elementos que compõem o presente processo, em especial as razões defensivas, verifico que o Autuado tomou conhecimento prévio de que seria fiscalizado, conforme Termo de Intimação para entrega de livros e documentos via DTE, com data de leitura em 09/11/2023, fl. 07 do PAF.

De igual modo, como dito anteriormente o defendant recebeu todos os demonstrativos que deram suporte a exigência fiscal, demonstrativos fls. 12 a 14, e CD, tendo o prazo de 60 dias para apresentar sua impugnação, que lhe é assegurado pelo o art. 123, do RPAF/99.

Sobre o lançamento de ofício, observo que a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário, deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o Autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, existindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação e não foi apresentada contestação específica, quanto ao cálculo que resultou no valor exigido no Auto de Infração, apurado pela Autuante.

Assim, rejeito as nulidades arguidas, haja vista que a descrição dos fatos no presente lançamento, foi efetuada de forma comprehensível, imputando ao Autuado a seguinte irregularidade: falta de recolhimento do ICMS por ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nas saídas de mercadorias (petróleo bruto), com NCM 27101929, para consumidores finais, através de notas fiscais eletrônicas, sem destacar o imposto e sem lançar a tributação nos respectivos livros fiscais.

Assim, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, e a base de cálculo foi apurada consoante planilhas demonstrativas entregues ao defendant.

Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos: o autuado, o montante e o fato gerador do débito tributário reclamado, não estando o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA.

No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual tal pleito fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99.

No mérito, o defendant alegou que apesar de constar no demonstrativo elaborado pela fiscalização os valores das operações de vendas realizadas, o ICMS está sendo exigido sobre outros valores, por ele desconhecido, informado na coluna “Base de Cálculo do ICMS”.

Assevera que realizou as operações de venda sobre o preço indicado na nota fiscal, recebeu exatamente este valor dos seus clientes, no entanto, a fiscalização exige ICMS sobre valor superior ao efetivamente recebido.

Em sede de informação fiscal o autuante assevera que a autuada tem como atividade econômica principal, a Coleta de Resíduos Perigosos, CNAE: 3812-2/00 e diversas atividades secundárias, entretanto, na realidade realiza compra em outras unidades federadas (RJ / RN / SE / MA / AL) de Petróleo Bruto, NCM: 27090010, devidamente habilitados pela agência reguladora do segmento, no caso, a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), com não incidência do ICMS na forma da Constituição federal, no seu art. 155, § 2º, X, b,

Esclarece que a aquisição do Petróleo Bruto, NCM: 2709.00.10, junto aos produtores de petróleo, em regra ocorre em volumes significativos e a venda subsequente é decorrente de fracionamento, desta forma, para personificar a sua marca no mercado. No caso, a AUTUADA denomina os seus produtos em Óleo Mineral Residual (BM 8.000 ou BM 4.500), NCM 2710.19.29 e comercializa-os principalmente para empresas do segmento da construção civil (infraestrutura) sem destaque do ICMS, bem como, ausência referencial de dispositivo legal para proceder desta forma.

Afirmou que no segmento industrial do Estado da Bahia, as empresas que comercializam produtos derivados de petróleo similares ao que a autuada comercializa são a ACELEN e DAX, entre outras, com a denominação de Óleo Combustível, seguido de especificação que cada uma elege, mas sempre nas operações dentro território do Estado da Bahia, há incidência do ICMS na forma da legislação vigente. Fato que não ocorre com a AUTUADA, pois não destaca o ICMS e consequentemente não recolhe o tributo ao Erário Estadual.

Analizando os elementos que fazem parte do presente PAF, verifico assistir razão ao Autuante pois dúvidas não existem de que o produto comercializado pela autuada é petróleo bruto - NCM 270900100, destinadas a consumidores finais estabelecidos neste estado e inexiste previsão legal de desoneração do imposto, fato inclusive não contestado pelo defendant.

Assim, como bem pontuou o autuante, ditas operações não se enquadram no Art. 286, XIII do RICMS/12, que prevê o diferimento do imposto, já que as saídas, objeto do presente lançamento, não são destinadas a estabelecimento refinador de óleo bruto de petróleo, condição estabelecida no referido dispositivo legal a seguir transcrita:

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

XIII - nas saídas internas de petróleo em estado bruto, efetuadas por estabelecimento extrator com destino a estabelecimento extrator ou refinador;

Quanto ao questionamento a respeito da determinação da base de cálculo do imposto, observo que nas notas fiscais objeto da presente exigência inexiste valor destacado do ICMS.

Considerando que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS, nos termos do inciso I do § 1º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, o restabelecimento da base de cálculo se faz necessária, embutindo o valor do imposto no valor da operação, informada nos documentos fiscais, como procedeu a fiscalização, efetuando o cálculo utilizando a seguinte expressões aritmética: *Base de Cálculo = Valor da operação ÷ (1 - alíquota ICMS)*.

A título de exemplo cito os cálculos efetuados pelo autuante relativo a NF-e nº 171, emitida em 27/03/2023:

- Valor do documento fiscal: R\$ 60.000,00
- Alíquota interna do ICMS: 19%
- Base de Cálculo: R\$ 60.000 /0,81=R\$ 74.074,07
- Valor do ICMS: R\$ 74.074,07x 19% = R\$ 14.074,07.

Dessa forma, por tudo o quanto aduzido neste voto, afigura-se demonstrado o cometimento da infração imputada ao contribuinte, de acordo com o demonstrativo de fls. 12 a 14, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria tratada na autuação fiscal. Quanto as decisões judiciais trazidas pelo contribuinte na peça defensiva também são incapazes de alterar o entendimento aqui apresentado, posto que não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de constitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

Em relação ao pedido de dispensa ou cancelamento da multa de 60%, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, este Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para tal apreciação.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269354.0022/23-2, lavrado contra **BIOMAZZA GESTÃO DE RESÍDUOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 999.929,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – JULGADOR