

AI. N° - 279691.0984/12-3
AUTUADO - PLANTAÇÕES E MICHELIN LTDA
AUTUANTE - JOILSON SANTOS DA FONSECA
ORIGEM - IFEP NORTE
INTERNET 12.10.2012

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0275-04/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. PARTE EXCEDENTE. RECOLHIMENTO COM BASE EM PAUTA FISCAL. A aplicação de pauta fiscal confere ao contribuinte o direito ao crédito, desde que obedeça aos critérios determinados pela Lei Complementar, e por conseguinte, pelo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, uma vez que, em obediência ao princípio da legalidade, o valor da base de cálculo para fazer jus ao crédito é o valor real da operação e não o valor atribuído em pauta fiscal, de forma unilateral, razão pela qual é vedada a apropriação da parcela do crédito resultante da incidência sobre a diferença entre o valor efetivamente pago pela compra e o valor que foi pautado no estado de origem, sem que exista expressa autorização legal do estado destinatário, por meio de protocolo ou convênio firmado entre as unidades federativas envolvidas nas operações mercantis, não havendo assim, qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade, assim como não há ofensa à Lei Complementar que disciplina o regime de compensação do imposto, estabelecido na própria Constituição Federal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/06/2012, lançou ICMS no valor de R\$146.374,19, em razão da utilização indevida de crédito fiscal, relativo à parte excedente nas operações interestaduais, em que o imposto foi recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação. Tais operações referem-se às aquisições de CERNABI do Estado do Pará, com base de cálculo determinada por meio de pauta fiscal muito superior ao valor real da operação, nos meses de janeiro a novembro de 2010, e de janeiro a abril, julho, agosto e dezembro de 2011.

O Autuado apresenta defesa às fls. 28/41, argumentando as seguintes razões impugnatórias:

Que a Constituição Federal de 1988, salvo exceções estabelecidas na própria, garantiu o crédito integral do imposto cobrado em todas as operações que tenham resultado em entrada de mercadoria ou bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento do adquirente, conforme art. 155, II da carta magna, razão pela qual é inconstitucional a vedação de créditos escriturais imposta pela presente notificação.

Aduz que o ICMS é um imposto não cumulativo, pois do contrário o consumidor suportaria carga excessiva da tributação incidente sobre o próprio imposto ao longo da cadeia de operações. Traz citações doutrinárias de mestres como Hugo Machado de Brito, Ives Gandra Martins e de Roque Carranza; reafirma o fato das normas infraconstitucionais não terem o

condão de estabelecer restrições ao crédito relativo a bens que integrem direta ou indiretamente a produção das mercadorias, objeto das operações subsequentes. Discorre longamente sobre a eficácia plena do art. 155, § 2º, I da CF de 88. Colaciona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, transcrevendo a ementa do RESP 738254, de lavra do Ministro Luiz Fux, que evidencia a regra constitucional da não-cumulatividade, que comporta apenas duas exceções - a isenção e a não-incidência.

Sustenta que está suficientemente claro o dispositivo constitucional, que lhe assegura a utilização do crédito, razão pela qual pede julgar improcedente o presente auto de infração quanto à suposta impossibilidade de tomada de créditos escriturais do imposto em operações interestaduais com CERNAMBI.

O autuante às fls. 140, alega que de acordo com o disposto no RICMS/BA, mais precisamente no art. 93, § 5º, VIII, somente será permitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado se :

I – se o imposto for destacado a mais que o devido no documento fiscal.

II – quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido bom base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Que no caso em lide, o contribuinte utilizou crédito fiscal com base na pauta fiscal determinada por outra unidade federada, e sendo esta maior do que o valor da operação, constata assim que foi infringido o dispositivo legal acima descrito, motivo pelo qual mantém integralmente a infração, e que quanto às alegações de constitucionalidade, as mesmas extrapolam o campo de competência legal do autuante.

VOTO

O auto de infração foi lavrado com o cumprimento de todas formalidades legais atinentes ao processo administrativo fiscal, tais como intimação, identificação do autuado, descrição da infração e seu enquadramento legal, além dos demonstrativos de cálculo do valor do imposto lançado, sendo proporcionado ao impugnante o exercício constitucional do direito à ampla defesa, não havendo portanto, qualquer vício de formalidade que enseje a anulação do procedimento fiscal. Assim, passo à análise da questão de mérito.

Não houve por parte do impugnante qualquer tratativa a respeito de erros materiais do procedimento, residindo a peça impugnatória apenas em questionamento de direito, qual seja, a constitucionalidade do art. 93, § 5º, II do RICMS/BA 97, que claramente autoriza o lançamento tributário na forma em que se deu no auto de infração, visto que a legislação vigente no Estado da Bahia só admite o crédito fiscal do imposto corretamente calculado, quando entre outras circunstâncias, se a legislação do estado de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo ou ainda quando o imposto tiver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação, como foi o caso em apreciação.

Devo aqui discorrer sobre o fundamento da defesa que o impugnante trouxe ao processo acerca do lançamento tributário em lide, ao invocar o dispositivo constitucional que resguarda o crédito fiscal nas operações que envolvam mercadorias sob incidência do ICMS(art. 155 §2º, II, da CF/88) com vistas ao princípio da não-cumulatividade, cuja inobservância resultaria em grave distorção no preço final das mercadorias tributadas por este imposto, e que tal princípio só comportaria duas exceções – isenção ou não incidência.

Far-se-á necessário observar que o supracitado artigo constitucional em seu inciso XII, alínea “C”, diz que, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, não sendo a forma de apropriação do crédito fiscal um direito irrestrito do contribuinte, mas disciplinado por lei complementar, que estabelece regras com vistas ao exercício de tal preceito constitucional.

Assim a Lei Complementar 87/96, que regulamentou a norma constitucional em voga, repete em seus artigos 19 e 20, o mesmo dispositivo que garante a não-cumulatividade e o direito ao crédito:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Analizando uma das notas fiscais anexadas ao processo, vê-se à fl. 13, que a nota fiscal de nº 29 teve valor da operação registrada como sendo R\$169.570,00, mas o valor pautado foi de R\$186.000,00. Assim, foi lançado o ICMS a crédito no valor de R\$22.320,00 quando pelo valor da operação deveria ser R\$20.348,40, ocorrendo uma diferença de R\$1.971,60 que foi glosado pelo autuante. No caso tomado como exemplo, o impugnante apropriou-se do crédito com base no preço da pauta e não no preço pactuado com o vendedor. Logo, a lide não se subsume simplesmente ao direito ao crédito, como quer o impugnante, visto que o autuante não negou o crédito pelas aquisições, mas tão somente o crédito excedente sobre a base de cálculo utilizada nas operações relativas à mercadoria CERNAMBI, no Estado do Pará, glosando os valores que entendeu serem oriundos do valor excedente da pauta fiscal, que se encontra acima da base de cálculo legal, que é o valor da operação, e que assegura o direito ao crédito.

Entendo assim, que a discussão nesta lide também não é sobre a violação do princípio da não-cumulatividade e o direito ao crédito pelas aquisições, assegurado constitucionalmente, mas que tal discussão reside no valor da base de cálculo utilizada pelo impugnante na apuração do valor a ser creditado, visto que é permitido ao fisco averiguar a correção dos valores utilizados nas operações que originaram tais créditos, seja a base de cálculo, seja a alíquota, ou quaisquer elementos que influenciem os valores a serem utilizados como crédito fiscal.

Vejamos o que diz a respeito da base de cálculo do ICMS, a Lei Complementar 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

E agora, o que diz a mesma Lei, quando da ausência de preços das operações mercantis:

Art. 15. Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia(...);

Dessa forma, o valor da operação nas operações de ICMS, de acordo com o art. 13 da LC 87/96, são os preços efetivamente pactuados entre comprador e vendedor, pois somente na ausência destas referências econômicas é que o fisco está autorizado a estipular o preço com base nos valores correntes da mercadoria no mercado ou de seu similar em caso de falta.

Disciplinando o uso da pauta fiscal, A LC 87/96 repete o mesmo texto do art. 148 do Código Tributário Nacional:

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Assim, a pauta fiscal se constitui em instrumento administrativo de referência prévia à operação, destinado a informar o valor de mercado do produto, facilitando a determinação da base de cálculo, fundamentando-se nos princípios da economicidade, eficiência e celeridade, tendo por objetivo, fazer orientação e controle fiscal em determinadas operações de mercadorias. Na elaboração da pauta, deve autoridade administrativa observar como limite, o valor de mercado, e por conseguinte, impedindo tributação excessiva por parte do ente tributante ou subfaturamento por parte do contribuinte.

Assim, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, estabelece em seu art. 73, as condições em que se aplica a pauta fiscal, como base de cálculo:

Art. 73. A base de cálculo do ICMS poderá ser fixada mediante pauta fiscal, de acordo com a média de preços praticada no Estado, para efeito de pagamento do imposto, quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado ou quando for difícil a apuração do valor real da operação ou prestação:

§ 3º Havendo discordância em relação ao valor fixado em pauta fiscal, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele indicado, que prevalecerá como base de cálculo, caso em que o documento fiscal deverá ser visado pelo titular da repartição fazendária.

§ 4º Nas operações interestaduais, a adoção de pauta fiscal dependerá da celebração de convênio ou protocolo entre a Bahia e as unidades da Federação envolvidas, para definição dos critérios de fixação dos respectivos valores.

Dessa forma, quando o ICMS destacado em documento fiscal for maior do que o exigível na forma da lei, o aproveitamento como crédito por parte do adquirente terá por limite o ICMS decorrente da incidência sobre o valor real da operação, neste caso, o valor pactuado entre vendedor e comprador. O valor da pauta fiscal, em se tratando de operações interestaduais, não obedeceu ao estabelecido no parágrafo 4º do art. 73 do RICMS/BA. Não logrou o impugnante trazer em sua defesa, qualquer prova de acordo (protocolo ou convênio) em relação à adoção de pauta entre os dois estados envolvidos nas operações aqui em evidência, que pudesse consagrar a pauta fiscal como valor tributável das operações para efeitos de aproveitamento do crédito fiscal. Aceitar qualquer outra base de cálculo, sem amparo legal, constitui afronta ao mais elementar princípio do processo administrativo fiscal – o da verdade material, que é vinculado ao princípio da legalidade. Isto significa dizer que a Administração Pública deve pautar suas decisões com base nos fatos tais como eles se apresentam na realidade e não com a versão apresentada pelo administrado, neste caso, o contribuinte do imposto aqui lançado. A realidade que aflora neste processo, conforme provas anexas, é que o preço real das operações de aquisição das mercadorias foram

inferiores ao que pretendeu o defendant, quando da apresentação da impugnação ao lançamento tributário aqui em lide.

Continuando, a aplicação de pauta fiscal confere ao contribuinte o direito ao crédito, desde que obedeça aos critérios determinados pela Lei Complementar, e por conseguinte, pelo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, uma vez que, em obediência ao princípio da legalidade, o valor da base de cálculo para fazer jus ao crédito é o valor real da operação e não o valor atribuído em pauta fiscal, de forma unilateral, razão pela qual é vedada a apropriação da parcela do crédito resultante da incidência sobre a diferença entre o valor efetivamente pago pela compra e o valor que foi pautado no estado de origem, sem que exista expressa autorização legal do estado destinatário, por meio de protocolo ou convênio firmado entre as unidades federativas envolvidas nas operações mercantis, não havendo assim, qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade, assim como não há ofensa à Lei Complementar que disciplina o regime de compensação do imposto, estabelecido na própria Constituição Federal. O presente auto de infração encontra-se lastreado nos princípios da legalidade e da verdade material, não havendo em absoluto, prova de qualquer erro que tenha maculado o procedimento.

Diante do exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279691.0984/12-3, lavrado contra **PLANTAÇÕES E MICHELIN LTDA**, devendo ser intimado o autuando para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$146.374,19, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2012

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO/PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

JORGE INACIO DE AQUINO – JULGADOR