

PROCESSO - A. I. Nº 279691.0984/12-3
RECORRENTE - PLANTAÇÕES E MICHELIN LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0275-04/12
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 21.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0393-13/13

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão que julgou Procedente o Auto de Infração, que exige 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.

Em primeira instância, assim concluíram os Ilustres Julgadores da 4ª JF:

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 inconstitucionalidade 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 defendente, 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.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Aduz que houve violação ao princípio da não cumulatividade, pois a Constituição Federal somente admite duas exceções para a não cumulatividade, que são a isenção e a não incidência. Assevera que, portanto, a CF/88 garante 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. Alega ser inconstitucional a vedação de créditos escriturais imposta pela presente notificação. Cita uma decisão do STF de 1971 e uma do STJ de 2006.

Em parecer de fls. 198/199, a PGE/PROFIS, por intermédio da Maria Helena Cruz Bulcão, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Diz que não houve ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, pois o creditamento do imposto foi realizado no valor real da operação. Explica que o valor estornado decorre da parcela de crédito resultante da diferença entre o valor efetivamente pago pela compra da mercadoria e o

valor pautado pelo estado de origem sem autorização legal do estado destinatário, por meio de protocolo ou convênio firmado entre as unidades federativas envolvidas.

Aduz que a base de cálculo do imposto está previsto no art. 15, I, da LC 87/96 e o RICMS prevê adoção de pauta fiscal como base de cálculo, dependente de celebração de convênio ou protocolo, nos moldes do art. 73, § 4º.

VOTO

Observo que o cerne da questão está na possibilidade de utilizar o crédito de ICMS referente ao recolhimento a maior decorrente da diferença entre a base de cálculo do fato gerador presumido e base de cálculo de real da operação, quando a venda cujo pagamento do ICMS foi antecipado ocorre em valor menor do que o previsto.

A questão em análise, portanto, é exclusivamente de direito e representa análise da constitucionalidade e da legalidade da legislação estadual. Ressalte-se que este Egrégio CONSEF não tem competência para analisar tais matérias, conforme art. 125, I, do COTEB. Assim, entendo que devemos seguir o entendimento pacificado nos Tribunais Superiores.

Os Tribunais Superiores há muito tempo já pacificaram o entendimento de que o contribuinte não tem direito ao creditamento decorrente do recolhimento a maior na sistemática da antecipação do pagamento do ICMS quando o preço real da venda presumida se demonstra inferior ao que foi previsto para exigência antecipada do imposto.

Neste sentido, o STF:

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. ICMS. Regime de substituição tributária. Recolhimento a maior. Creditamento. Impossibilidade. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento

(RE 357365 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006 PP-00045 EMENT VOL-02222-03 PP-00583)

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO. I. - O Plenário da Corte deu pela legitimidade do regime de substituição tributária. II. - A restituição assegurada pelo § 7º do art. 150 da C.F/88, restringe-se apenas às hipóteses de não vir a ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído. III. - Precedente: ADIn 1851-AL. Voto vencido do Ministro Carlos Velloso. IV. - Agravo não provido.

(AI 337655 AgR, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 20/08/2002, DJ 27-09-2002 PP-00126 EMENT VOL-02084-05 PP-00961)

Da mesma forma, o STJ:

CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA.

PRELIMINARES REJEITADAS. MÉRITO. DECLARAÇÃO DO DIREITO DE COMPENSAÇÃO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA MAIOR QUE O VALOR DA OPERAÇÃO TRIBUTADA. ORIENTAÇÃO DO STF (ADIN 1.851/AL). LITERAL VIOLAÇÃO DO ART. 150, § 7º, DA CF/88 CONFIGURADA.

1. A pretensão rescisória foi exercida no biênio de que dispunha o autor para provocar a jurisdição. Embora a citação tenha sido efetivada após o prazo, não se consumou o prazo decadencial, já que em nenhum momento o autor ficou inerte. Pelo contrário, a todo momento municiou os autos com informações necessárias à citação por carta. Assim, a citação deve retroagir à data do despacho que a ordenou, consoante o disposto no art. 219, § 1º, do CPC.

2. Nesses termos, incide a Súmula 106 do STJ, segundo a qual "Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência".

Preliminar de decadência afastada.

3. Segundo o réu, a ação rescisória deve ser extinta sem resolução de mérito porque o art. 150, § 7º, da CF/88, cuja violação literal é apontada pelo autor como causa de pedir, é posterior aos créditos discutidos na demanda.

4. O acórdão rescindendo reconheceu o direito da ré ao creditamento com base no art. 150, § 7º, da CF/88. Portanto, se a pretensão foi acolhida com base nesse permissivo constitucional, seria um contrasenso impedir o Estado autor de rescindir o julgado justamente por violação literal ao dispositivo que fundamenta o aresto rescindendo, sob o argumento de que os créditos são anteriores a ele. Se a ré obteve a declaração de seu direito com base no art.

150, § 7º, da CF/88, a ação rescisória, por uma questão de pertinência lógica, somente poderá ser processada por violação literal a esse dispositivo. Preliminar de impossibilidade jurídica do pedido rejeitada.

5. O acórdão rescindendo baseou-se, exclusivamente, na interpretação do art. 150, § 7º, da CF/88, ao entender que o conceito de fato gerador não realizado abrange a situação em que a mercadoria é vendida por preço inferior ao que foi presumido para a antecipação tributária. Inexiste, portanto, fundamento suficiente não abrangido pela ação rescisória.

6. A discussão em torno da aplicabilidade da Súmula 343/STF está preclusa, já que afastada na decisão que concedeu a antecipação de tutela, não tendo sido objeto de impugnação pela ré. Ainda que assim não fosse, a discussão travada na presente rescisória é de cunho constitucional, já que o autor aponta violação literal do disposto no art. 150, § 7º, da CF/88. Tal fato afasta a incidência desta Súmula, nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte.

7. A Suprema Corte, em diversas oportunidades, especialmente no julgamento da ADIn n.º 1.851-4, procedeu à interpretação estrita do art. 150, § 7º, da Constituição da República, entendendo que a restituição imediata e preferencial do ICMS, retido no sistema de substituição tributária progressiva, dar-se-ia, tão-somente, na hipótese de não se realizar o fato gerador substituído, sendo, portanto, inaplicável aos casos em que a base de cálculo real apresenta-se menor do que a presumida.

8. Tratando-se de aresto que desviou da orientação firmada pelo Supremo no julgamento da já referida ADIn 1.851-4, não há dúvida de que viola a literal disposição do art. 150, § 7º da CF/88, sobretudo porque o julgamento levado a efeito no controle concentrado de constitucionalidade opera efeitos vinculante e retro-operante. A norma constitucional não admite interpretação apenas razoável, mas somente aquela que foi definida pela Corte Constitucional como sendo a correta para a espécie.

9. Pedido procedente para rescindir o acórdão proferido no Recurso Especial 327.623/MG, e, em juízo rescindente, negar provimento ao apelo.

(AR 3.157/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/06/2013, DJe 30/08/2013)

Destarte, não assiste razão ao Recorrente, uma vez que a sua tese recursal já foi analisada pelos Tribunais Superiores e não foi acolhida.

Ex positis, VOTO pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279691.0984/12-3**, lavrado contra **PLANTAÇÕES E MICHELIN LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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 nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS