

A. I. Nº - 298629.0001/16-7  
AUTUADO - XPY SERVIÇOS EMPRESARIAIS E DE BELEZA LTDA.  
AUTUANTE - IARA ANTONIA DE OLIVEIRA ROSA  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0166-03/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTOS A MENOS. É legal a apuração do ICMS com base na pauta fiscal nos termos do § 6º, inciso I do art. 23 da Lei 7.014/96. Infração caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. b) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. c) VALOR CREDITADO A MAIS QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. 3. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA INDEVIDA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infrações não contestadas. Rejeitada preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 31/03/2016, exige crédito tributário no valor de R\$3.147.709,55, em razão das seguintes irregularidades:

1. 07.01.02 - efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias, provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2012 a novembro de 2013, no valor de R\$2.967.338,39, acrescido da multa de 60%;
2. 01.02.05 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a abril, julho a outubro de 2012, fevereiro, agosto e novembro de 2013, no valor de R\$41.560,86, acrescido da multa de 60%;
3. 01.02.03 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, no valor de R\$47.558,51 acrescido da multa de 60%, nos meses de abril, agosto, novembro e dezembro de 2012, janeiro a maio agosto a novembro de 2013;
4. 03.02.02 - recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, março, julho a novembro de 2013, no valor de R\$15.727,40, acrescido da multa de 60%;
5. 01.02.40 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a março, maio a dezembro de 2012, abril a novembro de 2013, no valor de R\$75.524,39, acrescido da multa de 60%;

O autuado impugna o lançamento fls.114/124. Diz que, inconformado com o auto de infração em epígrafe, apresenta sua defesa, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas. Reproduz a acusação que lhe foi imputada com respectivo enquadramento legal. Aduz que inobstante o trabalho desenvolvido pela fiscalização, o presente auto de infração improcede “*in totum*”, devendo ser declarada sua insubsistência por manifesta iliquidez e falta de qualquer embasamento legal.

Argui a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, ausência dos pressupostos de validade do ato administrativo e por manifesta iliquidez. Afirma que o auto de infração e imposição de multa é um ato administrativo cuja atividade é plenamente vinculada, devendo seguir, rigorosamente, os elementos e requisitos de formação válida e regular como qualquer outro ato administrativo, ainda mais quando esse ato interfere diretamente no patrimônio da pessoa, como é o caso do tributo, por exigir o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos. Comenta que se o ato administrativo formar-se em contraste com esses requisitos, esse ato estará comprometido.

No presente caso, diz que não houve “a descrição clara e precisa do fato que constitui a infração e sua correlação com a capituloção legal e penalidade aplicada”. Argumenta que lendo o relato da acusação fiscal e confrontando com a capituloção ofertada, verifica que o referido enquadramento não guarda qualquer correlação com os fatos narrados, não sendo suficientes para embasar o presente auto de infração. Transcreve a infração impugnada dizendo que esta possui dois enquadramentos que reproduz. Comenta que em um enquadramento é mencionado unicamente artigos do RICMS e em outro artigo da Lei que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, (Lei 7014/96). Comenta que, ao que parece, a pretensão da fiscalização seria ofertar os fundamentos legais de forma exaustiva, vinculando a previsão da Lei com a do seu Regulamento.

Entende que os artigos mencionados do Regulamento do ICMS padecem de vício e não são hábeis para fundamentar a exigência constante do auto de infração. Diz que os fundamentos legais do RICMS ofertados no auto de infração, artigo 371, artigo 125, inciso II, alínea ‘b’, combinado com o artigo 61, do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, são normas que foram expressamente revogadas pelo Decreto 13.780/12, conforme se verifica da leitura do artigo 494 que reproduz.

Assevera que ao mencionar como fundamento legal da autuação, texto normativo que foi revogado, fulmina o auto de infração de vícios, já que indica norma para fundamentar a exigência que não produz mais efeitos válidos, o que o torna imprestável, portanto, deve ser reconhecida a sua nulidade e ser considerada insubsistente a autuação.

Sobre a matéria transcreve ementa da decisão que determina seja declarado nulo auto de infração que não preenche os seus requisitos de desenvolvimento válido e regular. Cita ainda, teor do artigo 18 do RPAF/BA e a título ilustrativo, resolução do CONSEF 782/96 da 2ª CJF, acórdão JJF 68/99 e acórdão JJF 0182-01/02.

No mérito, diz que é empresa que comercializa e distribui diversos produtos alimentícios, notadamente, produtos frigorificados, que são adquiridos no Estado da Bahia e sobretudo, em outros Estados da Federação.

Afirma que sempre cumpriu com todas as suas obrigações e nesse sentido, recolhe todos os tributos incidentes e exigidos no desenvolvimento de suas atividades, apresentando todas as declarações exigidas pelo fisco, possuindo a devida escrituração de suas operações.

Aduz que diante da complexidade da legislação do ICMS e de todas as obrigações acessórias que são impostas ao contribuinte, alguns equívocos podem ocorrer, mas não poderá ser imputado para a recorrente que tenha praticado ou agido com intuito de prejudicar o fisco.

Declara que tanto é verdade que os demais itens da autuação fiscal, infração 02 a 05, que foram fruto desses equívocos a que todos estão sujeito, a recorrente fez questão de proceder ao seu pagamento e não é objeto desta impugnação.

Frisa que em relação a exigência ora impugnada, infração 01, não pode aceitar, pois não há diferenças de pagamentos de ICMS, como alegado pela fiscalização. Repete a acusação fiscal.

Diz que ao verificar os anexos I e II elaborados pela fiscalização, como suporte para lavratura do auto de infração, pode verificar que as supostas diferenças são atribuídas ao valor de pauta que o fisco atribui para as operações de entrada.

Assevera que das planilhas (anexos I e II) elaboradas pela fiscalização, observa que constam colunas onde é mencionada a nota fiscal, o valor da operação, o valor do MVA e o resultante de sua aplicação e o valor do produto constante da “pauta fiscal” atribuído pelo fisco. Comenta que da simples verificação da planilha fiscal percebe que a diferença decorre da não adoção pelo fisco do valor da operação constante da nota fiscal, mas por considerar como base, o valor de pauta fiscal.

Aduz que a fiscalização efetuou o lançamento de supostas diferenças, pois utilizou como base para efetuar os cálculos de MVA o valor da pauta fiscal constante da IN 04/99 e suas alterações, por entender ser válida a exigência até por força dos artigos 8º e 23 da Lei 7014/96 que transcreve. Entende que não há qualquer razão para que o fisco deixe de considerar o valor específico e real da operação mercantil para que venha a adotar o valor que ele próprio arbitra para a operação à título de “pauta fiscal”.

Destaca que a fiscalização em momento algum, aponta problema relacionado à operação mercantil de compra realizada pela autuada, nem quanto aos documentos fiscais que lhe dão suporte, e muito menos, diz não ser verídica a operação. Portanto, diz que ao utilizar o valor da “pauta fiscal”, desconsiderou sem qualquer motivação, o valor efetivo das operações mercantis de aquisição das mercadorias realizados pela autuada e constante dos documentos fiscais, para adotar como base o valor fictício constante de pauta fiscal, o que não é admissível.

Entende ser inaceitável a fixação legal da base de cálculo estranha ao preço efetivo das mercadorias, tomando-se em conta o suposto e fictício valor atribuído pelo fisco, denominado “pauta fiscal”, que está divorciado da realidade dos negócios jurídicos. Diz que a ficção (pauta fiscal) não pode se sobrepor à realidade (efetiva e regular) da operação mercantil constante de documento fiscal idôneo e o valor efetivo da operação não pode ser alterado de forma autoritária e ilegal pelo fisco.

Assevera que o valor efetivo da operação e registrado nos documentos fiscais idôneos e regulares da autuada é que deve ser a base para a apuração do valor do ICMS antecipação, como levado à efeito e realizado pela autuada e não a base ilegal constante de pauta fiscal como adotada pela fiscalização.

Frisa que o próprio artigo 148 do Código Tributário Nacional, que possui “status” de Lei Complementar e que se sobrepõe à Lei 7014/96, estabelece que a autoridade somente pode arbitrar o valor da operação, mediante processo regular, 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. Comenta que as operações de compra realizadas pela autuada e constante dos documentos fiscais que serviram de base para a formação do cálculo do ICMS devido por antecipação, não foram desclassificados pela fiscalização por merecerem fé, tratando-se, portanto, de documentos idôneos e operações efetivas.

Invoca o art. 116-A do RPAF/99 para requerer a Procuradoria Geral do Estado a não permitir a inscrição em Dívida Ativa, a não ajuizar a respectiva execução fiscal, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, conforme controle da legalidade. Sobre o tema cita decisões do STF e STJ. Diz ser pacífico nestas Cortes o entendimento de que é inviável a cobrança do ICMS com base em pauta fiscal. Sobre a matéria reproduz acórdãos de várias decisões.

Salienta que a ilegal exigência de ICMS com base em pauta fiscal constante do auto de infração não pode subsistir, pois gera uma distorção acentuada em relação às operações mercantis reais e efetivas, conforme se pode verificar dos exemplos constantes do anexo I da defesa, extraídos das planilhas (anexo I e II) da fiscalização. Para que não paire dúvida quanto a idoneidade da nota fiscal, pede a juntada das notas fiscais que serviram de exemplo das distorções produzidas pelo ilegal uso da pauta fiscal.

Requer caso não se acate a preliminar manifestada, visto que o auto de infração contemplou dispositivos já revogados como fundamento legal, seja declarada a nulidade e a improcedência

da autuação que apurou diferenças de ICMS com base no valor de pauta fiscal, por ser medida de justiça.

A autuante prestou informação fiscal fls.139/142. Repete as infrações apuradas pela fiscalização. Sintetiza os termos da impugnação. Registra que as infrações 02, 03, 04 e 05 não foram contestadas pelo autuado.

Sobre a infração 01 diz que as alegações defensivas de que a capitulação legal não guarda qualquer correlação com os fatos narrados, não são suficientes para embasar o presente auto de infração e que possui dois enquadramentos diferentes, informa que os enquadramentos utilizados são para períodos distintos. Explica que isto ocorreu porque até 31/03/2012, o regulamento do ICMS era regido pelo Decreto nº 6.284/97, que foi revogado pelo Decreto 13.780/12 com vigência a partir de 01/04/2012. Atualmente, o regulamento do ICMS é ordenado pelo Decreto 13.780/12 e suas alterações. Continua dizendo que nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012, a infração é enquadrada no artigo 371 c/c com artigo 125, inciso II, alínea “b”, combinado com o artigo 61, do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 enquanto no período de abril de 2012 a novembro de 2013, o enquadramento da infração é o artigo 8º, inciso II e § 3º; art. 23 da Lei 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS /2012.

Quanto à argumentação do autuado sobre a aplicação da pauta fiscal, informa que a imposição tributária está ancorada na disposição contida no item 4 da Instrução Normativa 04/99 e suas alterações, por força do artigo 23, § 6º, inciso I da Lei 7014/96 que transcreve.

No que se refere à alegação defensiva de que é ilegal a utilização de valores constantes de pauta fiscal, informa que a discussão não se constitui em matéria de sua competência, razão pela qual não é possível emitir qualquer opinião a respeito, porém destaca que tal instituto alcança igualmente a todos os contribuintes que comercializam produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados e os produtos comestíveis resultantes do abate de aves.

Conclui que o valor do débito foi calculado de acordo com os dispositivos legais aplicáveis, razão pela qual mantém os termos do presente auto de infração e o submete ao Conselho de Fazenda do Estado.

Às fls. 145/148 dos autos, consta extrato do SIGAT/SICRED com pagamento parcial do auto de infração, referente às parcelas reconhecidas pelo autuado.

## VOTO

O defendente arguiu a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, sob o entendimento de que não houve “a descrição clara e precisa do fato que constitui a infração e sua correlação com a capitulação legal e penalidade aplicada”. Argumentou que a infração impugnada possui dois enquadramentos, em um é mencionado unicamente artigos do RICMS e em outro, artigos da Lei que instituiu o ICMS no Estado da Bahia (Lei 7014/96). Disse ainda, que os artigos utilizados do RICMS-97 são normas que foram expressamente revogadas pelo Decreto 13.780, RICMS/2012, conforme se verifica da leitura do artigo 494 do regulamento vigente.

Analizando a preliminar de nulidade suscitada, observo que, ao contrário do alegado pelo autuado, a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos fls.15/64 e documentos acostados aos autos.

Registro que ainda que houvesse erro na indicação de dispositivos regulamentares, o que no presente caso não ocorreu, não implicaria nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF/99, visto que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo

de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Quanto ao entendimento do autuado de que houve utilização de dispositivos regulamentares revogados, vejo que tal alegação encontra-se equivocada, visto que a lei aplicável ao caso concreto é aquela vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, conforme corretamente aplicada pela fiscalização, nos termos do art. 144 do CTN. Saliento que até 31/03/2012, o regulamento do ICMS era regido pelo Decreto nº 6.284/97, que foi revogado pelo Decreto 13.780/12 com vigência a partir de 01/04/2012. Como as infrações apuradas envolvem períodos diversos, janeiro de 2012 a dezembro de 2013, claro está que deve ser aplicada norma regulamentar referente aos dois Decretos citados.

O defendant requereu fosse os autos remetidos a Procuradoria Geral do Estado nos termos do art. 116-A do RPAF/99.

Sobre este pleito, observo que não existe a obrigatoriedade legal de oitiva da Procuradoria nesta fase processual. Ademais, entendo ser desnecessária a intervenção da PROFIS no deslinde da matéria em análise, o que poderá ocorrer posteriormente, em momento oportuno.

Dessa forma, verifico que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário relacionado ao ICMS, relativamente a 05 (cinco) irregularidades, conforme descrito na inicial dos autos, sendo impugnada a infração 01. As demais infrações não foram impugnadas pelo defendant, sendo, portanto, consideradas procedentes, não fazendo parte da lide. Assim, a contenda se restringe apenas à primeira infração que foi impugnada pelo autuado.

No mérito, na infração 1, o autuado foi acusado de que teria realizado o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias, provenientes de outras unidades da Federação.

Nos demonstrativos que dão suporte a acusação fiscal fls. 15/64, vejo que a fiscalização apurou o imposto devido referente a substituição tributária de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados e de produtos comestíveis resultantes do abate de aves.

No caso em exame, observo que a matéria está regulada na disposição contida no item 4 da Instrução Normativa 04/99 e suas alterações, por força do artigo 23, § 6º, inciso I e inciso II, §§ 3º e 4º do art. 8º da Lei nº 7014 de 04 de dezembro de 1996, *in verbis*.

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

(...)

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

(...)

*§ 3º O cálculo do imposto a ser recolhido por antecipação ou substituição tributária será feito em função do disposto no art. 23.*

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

(...)

O defendente alegou que das planilhas (anexo I e II) elaboradas pela fiscalização, observa que constam colunas onde é mencionada a nota fiscal, o valor da operação, o valor do MVA e o resultante de sua aplicação e o valor do produto constante da “pauta fiscal” atribuído pelo fisco. Comentou que da simples verificação da planilha fiscal percebe que a diferença decorre da não adoção pelo fisco do valor da operação constante da nota fiscal, mas por considerar como base o valor de pauta fiscal.

Entende que não há qualquer razão para que o fisco deixe de considerar o valor específico e real da operação mercantil para que venha a adotar o valor que ele próprio arbitra para a operação à título de “pauta fiscal”.

Da análise dos elementos que compõem o PAF, observo que o autuado não rebate os cálculos realizados, como a MVA aplicada para apuração do *quantum* devido. Constatou que a lide se instala em função da contestação por parte do autuado, da utilização de “pauta fiscal” para a determinação da base de cálculo do imposto devido.

Pelo que consta dos autos, a imposição tributária se dá em obediência a regra disposta no artigo 23, § 6º, inciso I da Lei 7014/96 que transcrevo:

(...)

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

(...)

*§ 6º Nas situações de que cuida o § 4º do art. 8º, a base de cálculo do imposto a ser pago por antecipação será determinada:*

*I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;* (grifo nosso)

Da análise da legislação aplicável aos fatos ora em comento, resta indubioso o acerto da autuação, visto a existência expressa de Lei determinando a utilização da pauta fiscal, quando o preço da mercadoria registrado no documento fiscal se revele inferior ao preço de pauta. Portanto, é legal a aplicação da pauta fiscal nos termos do inciso I, § 6º do art. 23 da Lei 7014/96.

O defendente argüiu que o artigo 148 do Código Tributário Nacional, que se sobrepõe à Lei 7014/96, veda o arbitramento do valor da operação, exceto se forem omissos ou não mereçam fé, as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Comentou que as operações de compras realizadas e constantes dos documentos fiscais que serviram de base para a formação do cálculo do ICMS devido por antecipação, não foram desclassificados pela fiscalização, por merecerem fé, tratando-se, portanto, de documentos idôneos e operações efetivas. Alegou ser pacífico na Cortes Judiciais, o entendimento de que é inviável a cobrança do ICMS com base no ilegal uso de pauta fiscal.

Saliento por importante, que de fato, os documentos fiscais não foram desclassificados pela fiscalização e a irregularidade em análise, não foi apurada por arbitramento conforme alegou o autuado. Conforme pode se constatar no levantamento fiscal, todas as notas fiscais foram consideradas, com as respectivas quantidades registradas.

Na verdade, a exigência fiscal ocorreu porque a autuante ao analisar os preços das mercadorias consignados nas notas fiscais, constatou serem inferiores aos preços previstos na pauta fiscal e

neste caso, em obediência ao previsto em Lei, apurou-se a diferença, conforme dispositivos legais anteriormente transcritos.

No que concerne ao entendimento do autuado, de que a exigência do ICMS tendo por base os preços da pauta fiscal para determinação da base de cálculo, argüindo a constitucionalidade da lei baiana, observo que em conformidade com o disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298629.0001/16-7, lavrado contra **XPY SERVIÇOS EMPRESARIAIS E DE BELEZA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.147.709,55**, acrescido das multas de 60% previstas no inciso VII, alínea "a" e inciso II, alíneas "a" e "d" do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de agosto de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR