

**PROCESSO** - A. I. Nº 298629.0001/16-7  
**RECORRENTE** - XPY SERVIÇOS EMPRESARIAIS E DE BELEZA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0166-03/16  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 30/08/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0201-11/17

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTOS A MENOR. Não existe hierarquia entre leis complementares e ordinárias no ordenamento jurídico pátrio. O que há é outorga constitucional à lei complementar de mera competência em razão da matéria, uma espécie de reserva legal qualificada. O fato de existir referência à lei complementar antes de ser citada a lei ordinária no artigo 59 da CF/1988 não traduz hierarquia, pois esse artigo não se destina a dispor sobre tal instituto. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência para a PGE/PROFIS. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) proferida por meio do Acórdão nº 0166-03/16, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 31/03/2016 para exigir crédito tributário no montante de R\$3.147.709,55, sob a acusação do cometimento de 05 (cinco) irregularidades, tendo sido contestada apenas a primeira, assim discriminada pelo órgão julgador de primeira instância, *in litteris*:

*"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%; (...)"*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 18/08/2016 e decidiu pela Procedência por unanimidade (fls. 151 a 157), nos seguintes termos:

### "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 compreensível, 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 defendente 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 defendente, 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. Constatado 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 indubitável 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 arguiu 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.*

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

Respaldo no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 171 a 182, no qual, transcrevendo o art. 8º, II e § 3º c/c art. 23, § 6º, I da Lei nº 7.014/1996, sustenta que a utilização de pauta fiscal constitui afronta ao art. 148 do CTN e à jurisprudência mansa e pacífica dos tribunais brasileiros.

Na sua concepção, não existe razão para que o Fisco deixe de considerar a quantia real e específica da operação mercantil para que venha a adotar o valor suposto e fictício que ele próprio arbitra a título de pauta fiscal, divorciado da realidade dos negócios jurídicos.

Prossegue afirmando que o art. 148 do CTN, que possui status de lei complementar e que se sobrepõe à Lei do ICMS/BA (nº 7.014/1996), estabelece que a autoridade somente pode arbitrar o montante da operação, mediante processo regular, quando forem omissas ou não merecerem fé as declarações prestadas, o que não ocorreu.

Em seguida, diferencia interesse público de interesse fiscal, transcreve jurisprudência e registra o seu espanto diante do fato de um Estado "relevante" como o da Bahia, até o momento, não ter editado regra no sentido de afastar a exigência tributária com base em pauta, desperdiçando tempo e Recursos públicos com uma questão há cerca de uma década pacificada nos tribunais superiores.

Requer Parecer da Procuradoria do Estado, protesta pelo direito de sustentação oral e encerra pleiteando provimento.

## VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão de primeiro grau, que analisou todas as questões ventiladas na defesa (impugnação), o autuante e os julgadores da instância de origem expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram o ilícito, fundamentando juridicamente e indicando documentos e demonstrativos, com seus dados e cálculos.

Não foi constatada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º do RPAF-BA/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Rejeitada a preliminar de nulidade, direta ou indiretamente suscitada.

Com fundamento no art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999, indefiro o pedido de conversão do feito em diligência à Procuradoria do Estado. Todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros deste colegiado estão presentes nos autos.

No mérito, a não ser quando as primeiras servem de fundamento de validade para as segundas, não existe hierarquia entre leis complementares e ordinárias no ordenamento jurídico do Brasil. O que há é outorga constitucional à lei complementar de mera competência em razão de matéria, uma espécie de reserva legal qualificada. O fato de existir referência à lei complementar antes de ser citada a lei ordinária no artigo 59 da CF/1988 não implica hierarquia, pois esse artigo não se destina a dispor sobre tal instituto.

A respeito do tema, veja-se o ensinamento Celso Ribeiro Bastos (Curso de Direito Constitucional, Saraiva, 1989, 11ª ed., p. 308):

*“Não existe hierarquia entre as espécies normativas elencadas no art. 59 da Constituição Federal. Com exceção das Emendas, todas as demais espécies se situam no mesmo plano. A lei complementar não é superior à lei ordinária, nem esta é superior à lei delegada, e assim por diante. O que distingue uma espécie normativa da outra são certos aspectos na elaboração e o campo de atuação de cada uma delas. Lei complementar não pode cuidar de matéria de lei ordinária, da mesma forma que a lei ordinária não pode tratar de matéria de lei complementar ou de matéria reservada a qualquer outra espécie normativa, sob pena de inconstitucionalidade. De forma que, se cada uma das espécies tem o seu campo próprio de atuação, não há falar em hierarquia. Qualquer contradição entre essas espécies normativas será sempre por invasão de competência de uma pela outra. Se uma espécie invadir o campo de atuação de outra, estará ofendendo diretamente a Constituição. Será inconstitucional”.*

Evidentemente, matéria reservada à lei complementar não pode ser disciplinada por ordinária. Na situação inversa, em que lei complementar cuida de assunto reservado à ordinária, o comando respectivo tem apenas aparência de complementar, pois é substancialmente ordinário, podendo ser alterado ou revogado por legislação ordinária superveniente.

Todas as leis, complementares ou não, possuem idêntica eficácia jurídica. Umas e outras devem ser interpretadas e aplicadas segundo as mesmas metodologias. Em caso de antinomia, devem ser utilizadas as regras comumente destinadas a resolver os conflitos entre as normas.

Também não há que se falar em prevalência de lei federal sobre estadual ou municipal, já que em um Estado federativo, em que soa estranho cogitar a existência de entes "relevantes" ou irrelevantes, cada um tem autonomia para exercer as suas competências, desde que previstas na Constituição, na forma ali estabelecida.

Este órgão está impedido de negar eficácia a preceito emanado de autoridade superior, de acordo com o que determina o art. 167, III do RPAF-BA/1999. O art. 23, § 6º, I da Lei do ICMS/BA (nº 7.014/1996) prevê que o cálculo da base de tributação do imposto a ser recolhido por antecipação ou substituição tributária somente levará em conta as informações prestadas pelo contribuinte na nota fiscal quando essas não traduzirem valores menores do que aqueles previstos em pauta.

No levantamento de fls. 15 a 64 é possível perceber que a Fiscalização computou os preços

constantes das notas fiscais, acrescidos da MVA (coluna "PREÇO NF C/ MVA"), quando maiores do que os da pauta fiscal. Quando menores, lançou de forma acertada os da pauta, em obediência ao comando legal acima referido.

Não corresponde à realidade a assertiva de que a exigência resulta tão somente da utilização da pauta, pois até mesmo nas transações em que o Fisco levou em conta os valores destacados nas notas foi constatada a falta de recolhimento.

Quanto ao direito de sustentação oral, está devidamente garantido no art. 163 do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia).

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a homologação dos valores recolhidos.

### VOTO DIVERGENTE

Em que pese a bem fundamentada Decisão do i. Relator, divirjo do seu posicionamento quanto a pauta fiscal aplicada pelo Fisco para definir a base de cálculo do ICMS.

A adoção da pauta fiscal mostra-se ilegal, por violar o disposto na Súmula nº 431 do STJ, a qual determina que: *“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”*.

Assim, razão assiste o Contribuinte, quando alega que *não existe razão para que o Fisco deixe de considerar a quantia real e específica da operação mercantil para que venha a adotar o valor suposto e fictício que ele próprio arbitra a título de pauta fiscal, divorciado da realidade dos negócios jurídicos*.

Nesta senda, quanto a justificativa da utilização da pauta fiscal, com base no disposto no art. 23, § 6º, I da Lei do ICMS/BA, o qual prevê que o cálculo da base de tributação do imposto a ser recolhido por antecipação ou substituição tributária somente levará em conta as informações prestadas pelo contribuinte na nota fiscal quando essas não traduzirem valores menores do que aqueles previstos em pauta, considerar o valor de pauta fiscal, sendo que os valores apresentados nas notas fiscais são a exata confirmação do valor de mercado definidor da base de cálculo, é incorrer em arbitramento e violação ao disposto na precitada Súmula.

Deste modo, aproveito a oportunidade e colaciono trecho do voto do i. Conselheiro José Antônio Marques Ribeiro sobre a matéria da pauta fiscal, em Acórdão de nº 0378-12/15, com o qual coaduno meu entendimento.

*“(…) Na mesma linha, mantendo o olhar no posicionamento dos tribunais superiores, também a utilização da “pauta fiscal” para definição da base de cálculo do ICMS se mostra ilegal, consoante se expressa o STJ por meio da Súmula nº 431, cujo texto diz:*

*“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.*

*Além de ter a “pauta fiscal” como fundamento a determinação de preços que na grande maioria dos casos não coincidem com os preços de mercado, o que se revela, por via transversa, verdadeiro arbitramento, há que se ter em conta que o enunciado da Súmula nº 431 decorre diretamente do princípio da reserva legal a que se acha submetida a definição da base de cálculo de impostos previstos na Constituição Federal. Nessa linha, imprescindível retornar ao art. 146, III, da CF/88, acima transcrito.*

*Repisando os argumentos acima expendidos, vê-se que à lei complementar cabe apenas estabelecer, em caráter de norma geral, a base de cálculo de cada imposto discriminado na Constituição, cabendo a respectiva definição à lei ordinária de cada ente tributante, obviamente respeitada a norma geral.*

*Na mesma esteira, dispõe o art. 97, IV, do CTN que “somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo”, sendo certo que a base de cálculo do imposto deve estar definida na lei de regência do respectivo tributo, pois, do contrário, estar-se-ia diante de flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade do regime de pauta fiscal, como no caso dos autos.*

*Isto posto, entendo que as operações para as quais a “pauta fiscal” serviu de elemento definidor da base de cálculo do ICMS são nulas, pois, deveriam ter sido verificados os preços praticados pelo recorrente ou mesmo os preços praticados pelo mercado.*

*Nesses termos, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário para reformar a Decisão de piso e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.”.*

Por todo o exposto, entendo pelo Provimento do Recurso Voluntário, devendo ser considerado para definição da base de cálculo do ICMS o valor constante nas notas fiscais das mercadorias autuadas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298629.0001/16-7**, lavrado contra **XPY SERVIÇOS EMPRESARIAIS E DE BELEZA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.147.709,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados dos valores pagos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Valnei Sousa Freire, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva e Luiz Augusto Fernandes Dourado.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS