

**PROCESSO** - A. I. Nº 271351.1501/15-0  
**RECORRENTE** - CILASI ALIMENTOS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0133-04/15  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/12/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0319-12/18

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES NAS VENDAS PARA CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. Na autuação tem decisão sobre “pauta fiscal”, discutido nas esferas judiciais e praticada em todas as esferas administrativas do Poder Executivo do País. Infração comprovada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0133-04/15, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 10/02/2015, no qual se exige ICMS no valor de R\$468.878,88, acrescido da multa de 60%, pela sua retenção e recolhimento a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Prosseguindo na descrição da infração, consta: *“Infração referente ao pagamento a menor do ICMS devido na condição de substituto tributário em operações de alienação de mercadorias elencadas na substituição tributária (biscoitos), conforme demonstrativos anexos”*.

Após a devida instrução processual, a referida junta julgou a questão nos seguintes termos:

### VOTO

*O Auto de Infração exige ICMS pela sua retenção e recolhimento a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.*

*Diante das determinações do art. 353, inciso II, item 11.4.2, do RICMS/97 (regulamento vigente à época dos fatos geradores) são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, o contribuinte alienante, neste Estado, de pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles e similares (NCM 1905) e torradas em fatias ou raladas (NCM 1905.40).*

*Para o cálculo do imposto a ser retido ou antecipado, o art. 357 determinava a aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo prevista nos termos do art. 61 da mesma norma regulamentar, sendo que, do valor do imposto resultante deveria ser deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como e havendo, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.*

*Em assim sendo, necessário se conhecer como se apura a base de cálculo do imposto devido que tem previsão no art. 61, nominado no art. 357:*

*Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:*

- I - o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente;*
- II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto:*

a) no Anexo 88, a ser determinado em função de ser industrial, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente, tratando-se das mercadorias de que cuidam os incisos II e IV do art. 353;

b) no Anexo 89, em se tratando de quaisquer outras mercadorias não contempladas no Anexo 88: 1 - sendo o adquirente pessoa não inscrita no cadastro estadual;

2 - nos demais casos que a legislação preveja o pagamento do imposto por antecipação, nos termos do § 2º do art. 352;

Diante da norma acima exposta a regra geral para o cálculo, para o caso em lide, já que não existe preço único ou máximo de venda, a base de cálculo é aquela inserta no art. 61, II, a) da norma regulamentar, precisamente: o valor da operação própria acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subseqüentes, de acordo com o percentual previsto no Anexo 88, conforme indica.

Entretanto aqui se estar a falar em produto derivado de farinha de trigo. Neste caso, o RICMS/97 determinava normas específicas, abaixo reproduzidas.

Art. 506-C. Caberá aos contribuintes a seguir indicados, na condição de sujeitos passivos por substituição tributária, o lançamento e o pagamento do ICMS referente às operações subseqüentes com produtos derivados de farinha de trigo elencados no item 11.4 do inciso II do art. 353:

I - fabricantes dos referidos produtos, estabelecidos neste Estado;

II - importadores das referidas mercadorias, sem prejuízo do lançamento e recolhimento do ICMS referente à importação;

§ 2º O Superintendente de Administração Tributária fixará, mediante pauta fiscal, o valor mínimo da base de cálculo para efeitos do lançamento do imposto por substituição ou antecipação tributária.

Art. 506-D. Relativamente às operações de que trata esta Seção, observar-se-ão, no que couber, as demais disposições referentes à antecipação tributária previstas neste Regulamento.

Ou seja, além de indicar claramente o responsável tributário pelo recolhimento do imposto, no presente caso, a empresa autuada, ainda fixava **preço mínimo de venda** para os produtos ora em questão, quando assim os fatos se apresentassem.

Ao analisar os levantamentos fiscais (fls. 05/57) e CD apensados aos autos, no cálculo do imposto ora exigido o autuante procedeu da seguinte forma:

1. Quando o preço praticado pela empresa era maior do que aquele indicado como preço mínimo aceito pelo fisco ou quando não existia este preço para determinado produto, a base de cálculo foi apurada através da aplicação da MVA.
2. No caso do preço acrescido da MVA ter sido menor, foi utilizada a pauta fiscal já que, como dito, este é o preço mínimo que o fisco estadual adota para os produtos que foram autuados.

É sobre esta pauta fiscal que se insurge o impugnante.

O uso da pauta fiscal para a exigência de parte do ICMS ora em lide, embora seja um tema discutido nos tribunais da esfera judicial, com várias decisões a ela contrárias, está prevista na legislação tributária em nível nacional (para impostos de competência da União) e no âmbito de competência dos Estados, inclusive do Estado da Bahia, conforme previsões abaixo transcritas e à época dos fatos geradores (Lei nº 7014/96):

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:

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

I - ...

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

...

*§ 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 não original)***

***II - ...***

*Em assim sendo, as determinações da lei acima expostas e para a mercadoria ora em lide o RICMS/97 apenas regulamentava tais determinações.*

*No mais, observo que o Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, em seu artigo 125, III, exclui da competência deste órgão Julgador a negativa de aplicação da legislação em vigor. Em assim sendo, a apuração da base de cálculo do ICMS a ser recolhido aos cofres públicos deveria ter sido realizada conforme os termos do art. 8º, § 4º, da Lei nº 7014/96 c/c com o seu art. 23, §6º, I, bem como, consoante teor do art. 506-C, §2º, c/c o art. 61, ambos do RICMS/97. E aqui acrescento: o presente caso não caminha por indícios que não mereçam fé que o fisco encontrou nos valores consignados nos documentos fiscais, mas sim, em obediência à legislação tributária deste Estado. E se a pauta fiscal, conforme entendimento externado pelo n. impugnante, é uma forma de arbitramento, esta é questão, como dito, que foge à competência desta JJF abordar.*

*Após tais colocações, aprecio a questão trazida pelo impugnante para que esta JJF, com base no art. 168, do RPAF/BA, submeta o presente PAF à Câmara Superior deste Colegiado propondo que ela represente ao Secretário da Fazenda, visando retirar da norma deste Estado a utilização da pauta fiscal.*

*É fato de que o art. 168, I, do RPAF/BA dispõe que “sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou à Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda”, visando a sua modificação. Entretanto, no presente caso, não vejo como utilizar de tais determinações, pois até então a decisão sobre “pauta fiscal” é assunto, como dito, discutido nas esferas judiciais e praticada em todas as esferas administrativas do Poder Executivo do País. Inclusive ao analisar o Acórdão CJF Nº 0150-12/12, a exemplo, a própria PGE/PROFIS tem caminhado neste sentido, ou seja, finca posição à obediência ao cumprimento das determinações inseridas na Lei nº 7014/96 e RICMS/BA.*

*Diante do exposto, as determinações do art. 168, V, do RPAF/BA aqui não podem ser aventadas, bem como, desnecessário o encaminhamento do presente PAF à PGE/PROFIS para emissão de parecer jurídico sobre a questão objetivando a não inscrição (caso ocorra) do presente lançamento fiscal em Dívida Ativa.*

*Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.*

Inconformada com o julgamento proferido, a recorrente interpôs Recurso Voluntário às fls. 118 a 124, contra a Decisão, com fundamento nos Artigos nº 169, I, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA.

A recorrente mais uma vez, trata da ilegalidade da pauta fiscal, alegando que a pauta fiscal foi definida através de Instrução Normativa de competência do Superintendente de Administração Tributária, não possuindo natureza de Lei e, portanto, não está apta a definir base de cálculo do ICMS, sob pena de violação ao princípio da legalidade, constante do art. 97, IV, do Código Tributário Nacional.

Alega ainda, que somente é admissível o lançamento por arbitramento caso seja encontrados indícios de que os valores consignados nos documentos fiscais não mereçam fé. Confirma que esta hipótese não ocorreu na presente lide, conforme consignou o acórdão recorrido ao afirmar que “o presente caso não caminha por indícios que não mereçam fé que o fisco encontrou nos valores consignados nos documentos fiscais”.

Afirma que a manutenção do presente auto é que constitui ofensa aos dispositivos legais (CTN) aplicáveis à matéria, conforme, aliás, posicionam-se pacificamente os Tribunais, inclusive o Tribunal de Justiça Baiano e o Superior Tribunal de Justiça, que possui uma súmula (nº 431) a respeito do tema.

Cita que tal entendimento também havia sido partilhado por conselheiro da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF 0150-12/12. Mesmo se tratando de voto vencido, ele vinculou entendimento consuetâneo com o Código Tributário Nacional e com a Constituição Federal, indo ao encontro dos princípios da eficiência e da proporcionalidade em sentido amplo que devem reger os atos da Administração Pública.

No que tange a possibilidade de aplicação do art. 168, I do RPAF/BA, isto é, submeter a questão

em discussão à Câmara Superior do CONSEF, afirma que *“sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda”*.

Por fim, alega que quanto ao encaminhamento do presente PAF à PGE/PROFIS para emissão de parecer jurídico sobre a questão, ele foi obstado pela Junta de Julgamento sob o fundamento de que a PGE/PROFIS tem se posicionado no sentido de “obedecer” ao cumprimento das determinações inseridas na Lei nº 7.014/96 e RICMS/BA. Afirma que não há na Lei qualquer dispositivo que permita aos órgãos julgadores presumir o posicionamento a ser adotado pela Procuradoria em seus pareceres, mormente ante a clareza da redação do art. 119-C do RPAF.

Em 28/09/2015, o processo foi encaminhado para um dos representantes da PGE/PROFIS, objetivando a análise e emissão de parecer ao Recurso Voluntário. Neste sentido, em 21/06/2017, foi emitido parecer da lavra de Dr. Elder dos Santos Verçosa (fls. 130 a 146), no sentido de não se pronunciar, uma vez que, a partir de 1º de junho de 2016, o parecer não se trata de um direito de qualquer das partes (autuante ou autuado), mas sim uma faculdade do julgador. Desta forma, a PGE/PROFIS entendeu desnecessário a emissão de parecer jurídico, após o advento da norma que o dispensou.

A Recorrente, dando continuidade, afirma que a ilegalidade da pauta fiscal tem sido objeto de reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça e a maior prova deste fato encontra-se na inserção do entendimento adotado nesses julgamentos no enunciado da Súmula nº 431 do citado Tribunal Superior.

Ante todo o exposto, requer:

- Que seja o presente recurso acolhido, reformando-se o acórdão JJF nº 0133-04/15, reconhecendo a improcedência do auto de infração;
- Caso assim não entenda o Conselho, com supedâneo no art. 168 do RPAF, seja a questão submetida à Câmara Superior do CONSEF, para que ela represente ao Secretário de Fazenda, visando decidir a revogação do ato ilegal que estabelece o valor de pauta fiscal como base de cálculo do ICMS por substituição tributária;
- Após o cumprimento do art. 168, do RPAF, seja reformado o acórdão recorrido, julgando-se improcedente o auto de infração;
- Que seja determinado à Procuradoria Fiscal a emissão de parecer, visando decidir pela não inscrição em dívida ativa, acaso não seja reformado o acórdão, com fulcro no permissivo legal do art. 119-C do Código Tributário do Estado da Bahia.

Em 24/11/2017, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal converteu o PAF em diligência à PGE/PROFIS (fls. 152 a 154), com vistas a que fosse emitido o parecer jurídico pertinente, respondendo especificamente as questões abaixo:

- 1) Qual o critério a ser adotado para definição da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, em se tratando de pauta fiscal, quando de um lado o contribuinte entende que deve ser aplicado a MVA (Margem de Valor Agregado) à operação sujeita à substituição tributária, e do outro lado, o fisco entende que deve ser aplicada a pauta fiscal, na condição de preço mínimo ou base de cálculo mínima na mesma operação para os produtos objeto do lançamento em lide (biscoitos)?
- 2) Em que contexto fático e jurídico foi editada a Súmula do STJ nº 431 e se o seu enunciado se aplica ao caso em exame? Questiona-se ainda se a referida Súmula é de natureza vinculante para os demais órgãos do Poder Judiciário e para Administrações Públicas da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, seguindo o regime jurídico dos recursos repetitivos, na forma prevista no atual e anterior CPC (Código de Processo Civil)?
- 3) Por fim, diante do entendimento expresso no Enunciado da Súmula STJ nº 431, aliado ao que determina o art. 148 do CTN, questiona se a utilização da pauta fiscal somente poderia ocorrer

nas hipóteses de declarações inexatas do sujeito passivo quanto ao preço praticado na operação ou quando essa declaração não mereça fé, ou a mesma seja manifestamente inferior ao praticado no mercado, ensejando a adoção do procedimento de arbitramento da base de cálculo?

Em 23/04/2018, a PGE/PROFIS atendeu a diligência solicitada, o qual resultou no parecer nº 036141/2015-7 (fls. 157 a 171), com as seguintes respostas:

*Resposta 1- O critério a ser adotado é da aplicação da MVA, podendo, entretanto, ser estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado, orientação sobre valor médio ou mínimo da operação onde será aplicada a MVA (consoante se verifica dos demonstrativos de fls. 05/57). No caso em apreço, não temos um caso de “pauta fiscal” conforme delineado na Súmula 431 do STJ, mas apenas uma orientação interna da Administração Fazendária (Instrução Normativa) para padronizar a atividade de fiscalização, cabendo o exercício do contraditório pelo contribuinte.*

*Resposta 2- Conforme exposto alhures, a Súmula 431 do STJ foi gestada em face da discussão do efetivo veículo legal normador da definição da base de cálculo, impedindo, desta forma, a pauta fiscal como ficção em detrimento da pauta fiscal como presunção, hipótese esta ínsita ao regime de substituição tributária.*

*Resposta 3- A “pauta fiscal” não pode ser confundida com a técnica de fiscalização do arbitramento, sendo situações jurídicas completamente disjuntas, tendo em vista que na primeira temos uma definição prévia e aleatória de base impositiva de operações futuras, enquanto que no arbitramento se define base impositiva por intermédio de provas indiretas e presuntivas, sendo que a impossibilidade de comprovação da base originária é condição necessária à efetuação do arbitramento.*

O respectivo parecer foi encaminhado, por imposição regimental, à Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, para análise, a qual se pronunciou em 16/05/2018, através do parecer nº 2015292714-0 (fls. 172 a 173), acrescentando, especificamente em relação a resposta do segundo questionamento, o seguinte:

*“É de se esclarecer, ainda, que o enunciado da Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça, ao teor do insculpido no art. 927 do CPC/2015, deve ser, necessariamente, observado pelos juízes e tribunais, não obrigando, portanto, a administração pública direta ou indireta, na esfera federal, estadual e municipal, tal qual estabelecido para a edição das súmulas vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal, na forma do art 103 – A da Constituição Federal”.*

Complementando, diz no parecer que na hipótese de edição de súmula pelo STJ em matéria infraconstitucional, não sendo acolhida pela administração pública a tese encapada pelo Poder Judiciário, a chance de insucesso da administração pública em contenda judicial torna-se quase que absoluta, embora não esteja ela submetida a seus termos.

Em 26/06/2018, a Recorrente se manifestou à diligência fiscal, bem como ao parecer PGE/PROFIS, nos termos a seguir:

Diz que no caso concreto, é certo que o autuante simplesmente observou nas notas fiscais de saídas internas em que houve retenção do ICMS ST a utilização do MVA e recalculou a substituição tributária utilizando a “pauta fiscal” firme na convicção ordinária e frequente entre os auditores fiscais do Estado da Bahia que, entre a base de cálculo do ICMS ST por MVA ou pauta fiscal, sempre se aplica o maior. Afirma que o auto de infração foi lavrado única e exclusivamente nesse suposto.

Continuando, diz inexistir qualquer indício que o sujeito passivo tenha subfaturado operações ou que suas declarações não mereçam fé para que se aplique a pauta fiscal. Não há que se falar em abertura do contraditório para infirmar a pauta, pois seus pressupostos de aplicação não foram demonstrados pelo fisco, sendo manifestamente improcedente o auto de infração, conforme todas as razões de defesa e recursais ora reiteradas.

## **VOTO VENCIDO**

O Recurso é tempestivo pelo que o acolho e passo a análise das razões de Recurso.

Da análise dos presentes autos, verifico que o cerne da lide reside na possibilidade ou não de utilização da pauta fiscal na determinação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações dos seguintes produtos: pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles e similares (NCM 1905) e torradas em fatias ou raladas (NCM 1905.40).

Defende o Recorrente que o procedimento do Fisco não encontra amparo na legislação de regência, se constituindo em fixação de pauta fiscal, procedimento já rechaçado pelo Poder Judiciário.

Então, temos sobre análise, o Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª JF que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, lançado pela suposta falta de recolhimento do ICMS devido na condição de substituto tributário.

Em síntese, o Recorrente alega imprecisão nos preços praticados ou sugeridos na pauta fiscal, não podendo tais sugestões serem consideradas como base de cálculo do ICMS.

Pois bem, em que pese a legislação posta e a prova dos autos, entendo que merece guarida a tese recursal com base no quanto já pacificado na Súmula nº 431 do STJ que diz:

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

Diante desse entendimento já pacificado no STJ, não tenho dúvida que a aplicação da pauta fiscal para cobrança do ICMS fere o quanto determinado na legislação tributária nacional. Então vejamos o Art. 148 do CTN, que assim dispõe:

*“Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, 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.”(Grifo nosso)*

A norma em debate determina que o arbitramento do valor do bem só pode ser feito por autoridade lançadora somente quando haja suspeitas de que os documentos e esclarecimentos dados pelos contribuintes sejam inidôneos ou faltem em credibilidade.

Entretanto, esse arbitramento do valor da base de cálculo se dará mediante processo regular prévio com incidência dos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, ou seja, deve a autoridade fiscal instaurar procedimento fiscal prévio pertinente para: i) provar que a documentação fiscal é inexata ou inidônea e; ii) estabelecer o valor econômico correspondente à base de cálculo abrindo espaço para que o contribuinte questione o valor utilizado.

É exatamente este ponto que deveria ter sido observado no PAF ora discutido e que não foi levado em consideração pelos Julgadores de piso.

No caso específico, como já mencionado anteriormente no Acórdão da 4ª JF, ao afirmar que:

*“o presente caso não caminha por indícios que não mereçam fé que o fisco encontrou nos valores consignados nos documentos fiscais, mas sim, em obediência à legislação tributária deste Estado”*

Assim, diante de todo esse quadro legal, vejo que a utilização da pauta fiscal, somente poderia ocorrer quando houvesse suspeitas de que os documentos e esclarecimentos dados pelos contribuintes fossem inidôneos.

Neste mesmo sentido, trago à colação, voto vencido do i. conselheiro José Antonio Marques Ribeiro, no Acórdão CJF Nº 0150-12/12, ao qual me filio, in verbis:

*“Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JF deste CONSEF, acórdão 0066-01/11, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.*

*O Recurso que ora se discute tem assento nas acusações fiscais de haver o contribuinte efetuado o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros estados, relacionadas nos Anexos 88 e 89; e deixado de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.*

*Ainda que, especificamente, não tenha sido suscitada qualquer preliminar, vejo, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, que estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Por outra banda, constato que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação das infrações, restando suficientes os elementos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Devo registrar, por oportuno, que não se vislumbra qualquer dúvida quanto ao enquadramento da conduta do sujeito passivo ao fato típico especificado na legislação, bem como não se*

*verifica qualquer incorreção na determinação da base de cálculo do imposto que se exige.*

*No mérito, quanto à infração 1, que resumidamente discute a forma através da qual deveria ser determinada a base de cálculo do imposto que se pretende exigir, entendeu a Junta de Julgamento Fiscal que não pode o contribuinte querer que seja aplicada a MVA para determinação da base de cálculo do tributo, pois como as operações ocorreram entre Estados não signatários do Protocolo 50/2005, a base de cálculo prevista para a infração em comento tem disposição no artigo 506-C, §2º do RICMS/BA c/c artigo 61, I, do mesmo diploma legal.*

*De fato, à luz da legislação tributária do Estado da Bahia, a Junta de Julgamento Fiscal tem razão quando diz que o tratamento dado às operações entre Estados não signatários do protocolo 50/2005 implica na exigência do imposto da forma como foi lavrado o Auto de Infração em apreço, ou seja, com base na “pauta fiscal”.*

*Em que pese ter sido aplicada a legislação do Estado da Bahia, peço vênias para discordar da forma através da qual se estabeleceu a base de cálculo do imposto que se pretende exigir, e explico: Pois bem, o fato é que a “pauta fiscal” de valores é a forma através da qual se atribui, por arbitramento, valor fictício à base de cálculo do ICMS. Neste ponto é que, mesmo que a legislação baiana tenha previsão, a jurisprudência do STJ já se coloca frontalmente contra tal dispositivo, haja vista que aquele Superior Tribunal editou a Súmula de nº 431, cujo enunciado, de linguagem extremamente simples e contundente, diz:*

*Súmula 431 - É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.*

*Derredor do que enuncia a dita Súmula nº 431 do Superior Tribunal de Justiça, vejo que a intenção se mostra absolutamente clara, e visa privilegiar o real valor das operações que se sujeitam ao ICMS, de maneira a que tais valores não sejam substituídos por outros cuja origem seja questionável ou até mesmo desatualizada, a ponto de impor prejuízos ao contribuinte de maneira geral, o que implicaria em enriquecimento sem causa por parte do Estado. Por outro lado, a rigor dos dispositivos legais que fundamentam a autuação, outros meios de definição da base de cálculo do imposto poderiam ter sido utilizados.*

*Isto posto, entendendo que a “Pauta Fiscal” como elemento a definir a base de cálculo do imposto a ser exigido do recorrente é imprestável e inaplicável por força do que enuncia a Súmula nº 431 do Superior Tribunal de Justiça, concluo que a infração 1 não pode subsistir, eis que como constituída é nula.*

*(...)*

*Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, e de ofício, decreto NULA a infração 1 e mantenho incólume a infração 2.”*

Saliento ainda que, a “pauta fiscal” tem 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.

O uso do instrumento da “Pauta Fiscal”, ainda que autorizado pela legislação de regência do Estado da Bahia, é instrumento de arbitramento, e como tal, deve ter manejo cuidadoso e aplicação restrita aos casos em que não se possa determinar a base de cálculo do ICMS, ou seja, o instrumento da Pauta Fiscal não pode ser utilizado de maneira prioritária, quando se pode apurar o imposto com base em documentos fiscais.

Nessa linha, o fato é que existe nos autos todas as informações das operações que deram origem à lavratura do Auto de Infração em discussão, ou seja, estão reunidas todas as condições para que seja apurada a base de cálculo do imposto eventualmente devido, a qual, a meu entender, foi utilizada corretamente pelo Contribuinte.

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 pela Recorrente ou mesmo os preços praticados pelo mercado.

Pelo tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, para julgar IMPROCEDENTE a autuação.

## **VOTO VENCEDOR**

Quero pedir vênias ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Inicialmente, é importante pontuar que o crédito objeto do presente lançamento não guarda relação com o ICMS normal, incidente sobre os negócios jurídicos entabulados pela empresa autuada, mas sim relativo ao ICMS-ST, incidente sobre as operações subsequentes, a se realizar

num momento futuro, conforme se pode depreender da descrição do tipo infracional, abaixo reproduzido.

*“Retenção e recolhimento a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.”*

Ora, sendo o imposto cobrado relativo às operações subseqüentes, não se pode exigir uma perfeita identidade quantitativa entre o montante objeto da “antecipação” e aquele pertinente aos fatos geradores que materializarão a hipótese de incidência prevista em lei. Trata-se, assim, de operações fictas, cuja ocorrência pode se dar em valores superiores ou inferiores, cabendo, ao Contribuinte, ingressar com pedido de restituição do indébito na segunda situação citada, ou seja, quando o valor da operação materializada situar-se aquém daquele estimado no momento de sua antecipação, conforme decidiu o STF, na decisão relativa à ADIN 3426-0/BA.

Sendo, conseqüentemente, uma operação ficta, não se aplica, por motivos óbvios, a regra veiculada na Súmula nº 431, já que esta possui a sua teleologia voltada a corrigir desconformidade entre o valor real da operação mercantil e a base de cálculo fixada em pauta, que deveriam possuir uma correspondência absoluta, diferente do caso relatado nos presentes autos.

Considerando a provisoriedade do instituto da substituição tributária e a possibilidade, reconhecida pela jurisprudência, de que o Sujeito Passivo venha a pedir restituição do imposto antecipado que sobejar o montante real das operações subseqüentes, entendendo ser lícita a presente exigência, mormente por se encontrar amparada por permissivo estabelecido no art. 23, § 6º, inciso I da Lei nº 7.014/96.

Assim, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **271351.1501/15-0**, lavrado contra **CILASI ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$468.878,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Luís Augusto Fernandes Dourado e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de outubro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ AUGUSTO FERNANDES DOURADO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS