

A. I. Nº - 207103.0014/18-2
AUTUADO - RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO E ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA
AUTUANTE - LAUDELINO PASSOS DE ALMEIDA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 30.08.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0140-02/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POR ANTECIPAÇÃO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Afastadas aplicação SUMULA 431 do STJ e decisão judicial, e RE nº 593849 do STF. Acusação fiscal não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 19/12/2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$1.224.302,62, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 – 07.01.01 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Referente ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 191 a 207, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir:

A defesa inicia a peça defensiva discorrendo sobre o título “I DOS FATOS”, diz que a Impugnante se dedica à atividade de comércio atacadista, importação e armazenamento de gêneros alimentícios, cereais e leguminosas beneficiados, carnes e derivados (bovinos, aves, suínos, pescados, frutos do mar, bufalinos e capivaras) e industrialização de produtos à base de carnes e seus derivados.

Disse que durante o período fiscalizado, exercícios de 2014 a 2016, a Contribuinte recolheu o ICMS conforme determina a lei do Estado da Bahia, qual seja, com base, ora nas pautas fiscais, ora na Margem de Valor Agregado (MVA).

Afirmou que a cobrança do ICMS da substituição tributária com base nesses critérios foi questionada no âmbito judicial, hipótese em que foi pacificado o entendimento do enunciado da Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que “*É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime da pauta fiscal*”, lembrando que essa súmula foi publicada no DJe de 13.5.2010, portanto, bem antes da ocorrência dos fatos geradores.

Acrescentou que o Supremo Tribunal Federal, em 19 de outubro de 2016, fixou tese em Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 593849 decidindo que “*É devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida*”.

Ressalta que o Estado da Bahia a despeito do posicionamento vinculante dos órgãos superiores de julgamento, insiste numa tese sabidamente ilegal, qual seja, cobrar o ICMS mediante Pauta Fiscal. E o faz, geralmente, com valores acima dos realmente praticados no mercado.

Disse que quando houve o aumento da Pauta Fiscal através da IN nº 04/2016, a Impugnante voltou ao Judiciário para buscar decisão impeditiva do referido aumento, obtendo decisão favorável, nos seguintes termos:

“Ante o exposto, concedo a liminar para determinar à autoridade coatora, ou quem suas vezes fizer, se abstenha de exigir o ICMS a forma das alterações perpetradas resultantes da Instrução Normativa de nº 04/2016, mantendo a obrigação do impetrante proceder ao recolhimento do tributo no regime anterior, durante o presente exercício de 2016, até ulterior decisão, restando a Autoridade Coatora impedida, neste interregno, de lavrar Autos de Infração ou Notificações Fiscais de Lançamento, inscrever débitos em dívida ativa, levar a protesto bem como ajuizar Execuções Fiscais ou Medidas Cautelares Fiscais baseadas na majorações da base de cálculo do ICMS (Pauta Fiscal e MVA) instituída por meio da instrução normativa . Dê-se ciência do feito ao Estado da Bahia, via Procurador Geral. Notifique-se a autoridade apontada como coatora, para que preste as informações de praxe, no prazo de 10 (dez) dias. Abra-se vista ao Ministério Público, exceto se forem suscitadas questões preliminares e/ou juntados documentos, quando, então, deve-se ouvir o Impetrante.

Salvador(BA), 14 de outubro de 2016.

Juliana de Castro Madeira Campos Juiz de Direito” (Doc. 04).

Pedi que se observasse que, apenas pela Súmula acima, a pauta fiscal nunca poderia ter sido utilizada como critério definidor da base de cálculo do ICMS, mas que para além disso, surgiu uma decisão judicial que impede a utilização da pauta fiscal pelo Estado contra a Impugnante, restando claro da decisão que a Fazenda Estadual estaria impedida de lavrar qualquer auto de infração contra o Contribuinte valendo-se da Pauta Fiscal.

Frisou que mesmo assim foi lavrado o presente Auto de Infração, que já nasce improcedente, seja porque viola a soberania definidora dos órgãos judiciais, ou porque viola claramente decisão judicial impeditiva da autuação.

Pontuou que recolher o ICMS com base na pauta fiscal significa, na prática, pagar um ICMS em valor maior do que o realmente devido, dado que as bases de cálculo consignadas na referida Pauta Fiscal costumam ser superiores aos preços efetivamente praticados nas operações realizadas pela contribuinte.

Salientou que o procedimento adotado pela SEFAZ/BA, ao estipular, de forma aleatória, mediante Pauta Fiscal, a base de cálculo de diversos produtos, além de violar as decisões judiciais acima invocadas, violou também o art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN), por redundar em arbitramento de base de cálculo de tributo fora das hipóteses ali previstas.

Asseverou que o referido procedimento violou também o princípio da legalidade, porquanto a Lei Complementar n.º 87/96, que disciplina a cobrança do imposto, dispõe que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação que implicar circulação da mercadoria, não se admitindo que possa a Administração Tributária arbitrar tais valores fora das hipóteses previstas no art. 148 do CTN.

Rematou que o arbitramento da base de cálculo de tributo somente encontra respaldo legal quando o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, sendo que tal procedimento deverá ser efetivado mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurando-se ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, o que não é o caso. Lembrou que a base de cálculo do ICMS é sempre o valor da venda, e não o valor imaginado pelo Executivo.

Concluiu que permitir o presente Auto de Infração seria demonstrar visão monocular do direito, não o enxergando como sistema coerente, íntegro e uniforme de normas.

Passando a abordar acerca dos tópicos “ II – DO DIREITO/ 2.1 DA REAL BASE DE CÁLCULO DO ICMS. ILEGALIDADE DA PAUTA FISCAL” disse que a base de cálculo deve mensurar a realidade econômica que está sendo tributada, e que ao não representar o dimensionamento correto do aspecto econômico do fato jurídico gera como consequência direta a inobservância da capacidade contributiva, e por corolário, da isonomia e da vedação ao efeito do confisco.

Afirmou que a Constituição delimita os critérios de aferição compatíveis com a natureza do

tributo e que fugir destes parâmetros seria desvirtuar a própria natureza da regra-matriz constitucional de incidência. E sendo assim, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação de que decorrer a saída das mercadorias.

Disse se depreender que não integra a receita bruta da empresa, para fins de tributação do ICMS, os valores que não incorporaram em seu patrimônio, **já que não se materializou a comercialização da mercadoria nos valores de operação presumidos pelo preço de pauta fixado no regime de substituição tributária**. Por derradeiro, a diferença pecuniária que não ingressou no patrimônio do contribuinte não deveria ter a incidência do imposto.

No contexto, indagou: *“se o valor da operação de venda do produto foi inferior ao valor estabelecido no preço da pauta, base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária, a diferença entre o preço fixado pela pauta e o preço de venda deve integrar a base de cálculo do ICMS?”*.

Respondendo em seguida que: *“O STF, o STJ, a Justiça Estadual da Bahia e o contribuinte entendem que NÃO. Isto porque, a respectiva diferença não integrou, realmente, o valor da operação realizada no referido ato de comércio”*.

Disse que o preço de venda do produto resulta inferior ao preço de pauta fixado, vez que a base de cálculo do referido imposto é o REAL valor da operação realizada na atividade mercantil. Por isso defendeu que a diferença apurada entre o valor do produto e aquele estipulado no preço de pauta previsto no regime de substituição tributária não deve integrar a base de cálculo do ICMS, uma vez que a diferença não faz parte do valor da operação.

Salientou que a incidência do ICMS sobre o preço de pauta fixado no regime de substituição tributária e não sobre a receita oriunda do valor de venda final do produto (VALOR DA OPERAÇÃO) infringe o princípio constitucional da capacidade contributiva, segundo o qual a hipótese de incidência do tributo deve descrever fatos que façam presumir que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica para contribuir, sob pena de tratar o tributo com efeito confiscatório.

Reiterou que ainda que a pauta fiscal esteja dentro de um sistema que aparenta legalidade, a instituição da Pauta Fiscal é uma prática nefasta e contrária aos princípios gerais direito tributário, em particular o da legalidade estrita, que permeia toda a lógica de cobrança do crédito tributário. Reproduzindo a doutrina que disse extraída de *“CARRAZZA (2009, p 301)”*:

“É a fixação da obrigação tributária pelo poder público, por um valor pré-fixado da operação, tomado como teto, independente do efetivo e real valor da operação. É a troca da base e cálculo real por uma outra arbitrada de maneira discricionária pela autoridade fazendária. Nela, não há a figura do substituto e do substituído, existe apenas o contribuinte como sujeito passivo da obrigação tributária. A semelhança que guarda com a substituição tributária é que a sua base de cálculo real é trocada por uma outra presumida”.

Asseverou que a Pauta Fiscal não se confunde com o regime de valor agregado, estabelecido no art. 8º da LC nº. 87/96, que é técnica adotada para a fixação da base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária progressiva, levando em consideração dados concretos de cada caso.

Rematou ser pacífico nos tribunais superiores o entendimento de que é inviável a cobrança do ICMS com base em pauta fiscal, citando e reproduzindo o teor da SÚMULA 431 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, e excerto da liminar concedida à Impugnante pela justiça local.

SÚMULA 431 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: *“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime da pauta fiscal”*.

Como se não bastasse, a justiça local decidiu no sentido de que:

“[...] a autoridade coatora, ou quem suas vezes fizer, se abstenha de exigir o ICMS a forma das alterações perpetradas resultantes da Instrução Normativa de nº 04/2016, mantendo a

obrigação do impetrante proceder ao recolhimento do tributo no regime anterior, durante o presente exercício de 2016, até ulterior decisão, restando a Autoridade Coatora impedida, neste interregno, de lavrar Autos de Infração ou Notificações Fiscais de Lançamento, inscrever débitos em dívida ativa, levar a protesto bem como ajuizar Execuções Fiscais ou Medidas Cautelares Fiscais baseadas na majorações da base de cálculo do ICMS (Pauta Fiscal e MVA) instituída por meio da instrução normativa”.

Passando a abordar o tópico “2.2 – DA BASE LEGAL APONTADA NO AUTO DE INFRAÇÃO” reproduziu o enquadramento legal apontado na peça vestibular:

Para o Auditor, a Infração 01 está pautada nos seguintes artigos da Lei n. 7.014/96:

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: (...)

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.

§ 6º Quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas.

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;

II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;

III - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte, que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

IV - a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como de competência tributária dos municípios, sendo a mercadoria destinada a emprego na prestação de tal serviço, a menos que haja indicação expressa de lei complementar acerca da incidência do ICMS nos fornecimentos a serem efetuados pelo prestador.

Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

Parágrafo único. O encerramento da fase de tributação referido neste artigo implica que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, salvo disposição em contrário, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção.

Art. 19. A base de cálculo do ICMS poderá ser fixada mediante pauta fiscal, de acordo com a média de preços praticados 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:

I - nas operações com produtos agropecuários;

§ 1º O imposto será sempre lançado pela pauta fiscal nas operações previstas em regulamento.

§ 3º A pauta será fixada mediante ato do Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda.

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

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.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas da unidade federada de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de 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;

Apontou, ainda, infração aos seguintes artigos do RICMS/BA:

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.

§ 2º Nas operações com as mercadorias a seguir indicadas, a retenção ou antecipação do imposto deverá ser feita ainda que se trate de transferência entre estabelecimento da mesma empresa ou que o destinatário seja industrial ou considerado sujeito passivo por substituição em relação à mesma mercadoria:

III - produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados.

§ 14. Para determinação da base de cálculo da substituição tributária nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas nesse regime de tributação, o percentual da margem de valor agregado a ser aplicado sobre o valor da operação deverá ser ajustado ("MVA Ajustada"), calculado segundo a fórmula: "MVA Ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1", onde:

Art. 490-B. A média ponderada de preços praticados no mercado, fixada em pauta fiscal específica, deverá ser utilizada como base de cálculo da substituição ou antecipação tributária:

I - nas hipóteses previstas no § 11 do art. 289 deste regulamento;

II - quando o seu valor for superior ao obtido pelo somatório do valor da operação própria realizada pelo substituto tributário adicionado do valor do seguro, frete, IPI, outros encargos transferíveis ao destinatário e da margem de valor adicionado relativa às operações subsequentes, conforme estabelecido no § 6º do art. 23 da Lei nº 7.014/96”.

Afirmou que a Infração apontada foi “*deixar de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior*”. Observou que foi indicado o não recolhimento como critério material da autuação, sendo que, na verdade, o Contribuinte nunca deixou de recolher o ICMS sobre as operações fiscalizadas.

Asseverou que houve um completo equívoco do apontamento da infração, de modo que os artigos legais apontados não refletem o âmago da fiscalização.

Completo que o art. 9º e seu parágrafo único, da Lei n. 7.014/96, viola expressamente o entendimento do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 593849, quando em Repercussão Geral definiu que “*É devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.*”

Acrescentou que o art. 19 infringiu também a SÚMULA 431 do STJ, para quem “*É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime da pauta fiscal*”. Como também que o Auto de Infração tem observação expressa da liminar concedida em mandado de segurança em favor da Impugnante, mas ignora os seus termos ao se esquecer que o Estado ficou vedado de aplicar a pauta fiscal em relação ao contribuinte.

Pontuou também que a determinação de que a base de cálculo do ICMS deva ser o maior valor entre o definido na Pauta e o resultante do MVA com outros acréscimos, está previsto em ato normativo infra legal, o que não possui respaldo no direito.

Concluindo que “*Contra a errônea interpretação da decisão judicial, bem como contra os artigos que serviram de base à autuação é que se impõe a presente Impugnação*”.

Passando a discorrer sobre o tópico “2.3 – DA INEXATIDÃO DOS CÁLCULOS APONTADOS NA PLANILHA ANEXA AO AUTO DE INFRAÇÃO”, explicou que o cálculo da Substituição Tributária de ICMS no Estado da Bahia tem como regra a utilização da pauta fiscal ou da margem de valor agregado como componentes da base cálculo, cuja opção convergirá para aquela que resultar em um maior recolhimento. Em outras palavras, pode-se afirmar que a base de cálculo adotada pelo Estado é aquela que resultar em um maior pagamento de imposto aos cofres estaduais. Reproduzindo em seguida os artigos em questão.

Disse que de acordo com o disposto nos artigos, na data da ocorrência do fato tributário que enseja o pagamento do tributo, o cálculo do ICMS a ser feito deve levar em conta o maior valor a pagar entre a pauta fiscal e a margem de valor agregado. É nesse sentido que toda a autuação fiscal se estrutura: “*o auditor fiscal aufere o maior valor a ser recolhido entre pauta fiscal e MVA, e exige do contribuinte tal valor para fins de arrecadação.*” Para corroborar o que foi dito, apresentou a planilha de Demonstrativo de Cálculos da Substituição Tributária em anexo dizendo constar da (Doc. 12 – Mídia Digital) fl. 226.

Disse que a compreensão da planilha é lógica: contém a data de emissão da NF-e, seus valores e os cálculos levando em conta os preços pautas e os preços com MVA. As últimas colunas “Valor ICMS Pauta” e “Valor ICMS MVA” calculam o ICMS exclusivamente com base nos valores de preços pautas e margem de valor agregado, respectivamente. E que constatou do trabalho Auditor que ele, ora cobrou o ICMS com base na pauta fiscal, ora cobrou o ICMS com base no MVA, escolhendo sempre o que for maior. Listando alguns exemplos que entendeu corroborarem com o quanto afirmado:

NF-e	ICMS (Pauta)	ICMS (MVA)	Suposto ICMS devido (Auditor)
198110	R\$ 4.249,96	R\$ 940,63	R\$ 4.249,96
40525	R\$ 2.618,65	R\$ 4.897,25	R\$ 4.897,25
9774	R\$ 1.273,56	R\$ 1.111,38	R\$ 1.273,56
66168	R\$ 10.568,16	R\$ 11.606,85	R\$ 11.606,85

Exemplificou também com a NF-e nº 616740, de valor R\$18.054,83, cujos preços a recolher de ICMS com base no preço pauta e MVA são R\$ 14.679,00 (quatorze mil, seiscentos e setenta e nove reais) e R\$ 13.845,53 (treze mil, oitocentos e quarenta e cinco reais e cinquenta e três centavos), respectivamente. Disse que o auditor considerou como devido o valor com base na pauta, enquanto o contribuinte recolheu ICMS baseando no real valor da operação, ou seja, a MVA.

Outro exemplo disse ter sido o caso da NF-e 6606, de valor R\$ 24.400,00 (vinte e quatro mil e quatrocentos reais), cujos preços a recolher de ICMS com base no preço pauta e MVA são R\$ 3.188,01 e R\$ 2.909,98, respectivamente. Como o valor maior final a ser arrecadado era baseado no preço pauta, o fiscal apurou ICMS com base nele. E a RJ ALIMENTOS, como ocasionalmente recolhia também com base no preço pauta, recolheu o DAE nesse exato valor.

Contudo, afirmou que a RJ ALIMENTOS recolhia aos cofres públicos, esporadicamente, o maior valor entre a pauta e o MVA. Isso pode ser confirmado com base nos valores totais somados dos DAE'S pagos e os valores calculados com base APENAS no MVA.

Apontou que no Demonstrativo de Cálculo da ST em anexo, tem-se que o valor total do ICMS calculado apenas levando em conta o MVA é de R\$ 22.739.286,81 (vinte e dois milhões, setecentos e trinta e nove mil, duzentos e oitenta e seis reais e oitenta e um centavos) e o valor recolhido pela contribuinte foi de R\$ 24.430.516,28 (vinte e quatro milhões, quatrocentos e trinta mil, quinhentos e dezesseis reais e vinte e oito centavos).

Nesta linha, tomando-se a pauta como ilegal e como direito do contribuinte o de pagar sobre o MVA, resta um saldo a restituir de R\$ 1.691.028,47 (um milhão, seiscentos e noventa e um mil e vinte e oito reais e quarenta e sete centavos), ou seja, concluiu que conforme o direito, em lugar de ter ICMS a ser recolhido, teria ICMS a ser restituído.

Requer que o Contribuinte recolha aos cofres o ICMS com base no real valor das operações em questão, tendo em vista ser ilegal a cobrança de ICMS com base no preço pauta, levando em consideração a Súmula 431 do STJ vinculativa na espécie e a decisão judicial específica a este pleito.

Passando a abordar sobre o título “2.4 – DOS DOCUMENTOS PRODUZIDOS NESTA DEFESA COMO ESSENCIAIS PARA A REDUÇÃO DO QUANTUM DEBEATUR”, reclamou que outro ponto a ser observado, é a divergência que diz existir entre os valores totais arrecadados e apurados pela fiscalização, quanto a qual alegou se dá por conta de algumas notas fiscais “Docs. 05 a 10 - Mídia Digital” (fl. 226) que afirmou, não foram analisadas pelo auditor fiscal quando da elaboração do auto de infração.

Disse que esse fato, que afirmou também justificar o vultoso valor desse AI, se deu porque a NF-e 199753, cujo “DAE (Doc. 11 - Mídia Digital)” no valor de R\$ 12.401,95 (fl. 226), foi desconsiderada pelo Auditor. Pontuou ainda que outras notas se somam a essa e estão devidamente delimitadas na Mídia Digital anexada a essa defesa (Docs. 05 a 10).

Como abordagem ao título “2.5 - DO DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS PAGO A MAIOR”, que disse se referir ao erro apontado na formação da quantificação da base de cálculo do ICMS, que entendeu ter resultado no pagamento indevido, apontou que o pleito da Impugnante alcança o art. 165, inciso I do CTN que, conforme diz explicar melhor adiante, garantiria expressamente a restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento”*‘, nas hipóteses de “cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em*

face da legislação tributária ou da natureza ou circunstância materiais do fato gerador efetivamente ocorrido”.

Disse ser exatamente que é tal garantia o que pleiteia, haja vista o enorme prejuízo à saúde financeira que disse ter sofrido em suas operações. Que será evidente quando da análise do EFETIVO e REAL valor da operação de venda, esse se mostrar inferior ao que fora tomado como base de cálculo para efeitos de substituição, implicando receita a menor do que aquela presumida.

Disse que o demonstrativo de cálculo que afirmou ter anexado a esse auto de Infração confirmaria o pagamento realizado a maior feito pela contribuinte. Ressaltou que o ICMS recolhido, conforme pode ser comprovado mediante as guias de pagamento (DAE/GNRE), foi de R\$ 24.430.516,28, ao passo que o cálculo feito tendo por base a PAUTA FISCAL, realizado pelo auditor fiscal da fazenda estadual, leva ao montante de R\$ 20.702.623,02. Mas que quando o cálculo é baseado apenas na Margem de valor agregado, obtém-se o valor de R\$22.739.286,81.

Disse que conforme art. 165, inciso I e II do CTN, o sujeito passivo tem direito independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento.

Rematou que resulta plenamente cabível a restituição do que foi recolhido indevidamente no regime de substituição tributária, com base no art. 165, incisos I e II do CTN, uma vez que está calcada no cálculo realizado pelo auditor que fiscalizou esta contribuinte.

Ao final, quanto ao título “III – DOS PEDIDOS” requereu seja julgado improcedente o presente auto de infração, por considerar ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime da pauta fiscal e porque os casos de substituição tributária apontados possuem ampla rejeição jurisprudencial quanto ao pagamento do imposto em valores pautados, e ainda porque há decisão judicial favorável ao contribuinte impeditiva da aludida autuação.

Postulou ainda pela restituição dos valores apontados como pagos indevidamente, no demonstrativo de cálculo em anexo, que leva em conta o equívoco da autuação e a correta base em que se pautou o contribuinte no recolhimento do ICMS.

O Autuante se pronuncia às fls. 230 a 252, resumiu a acusação fiscal e os argumentos defensivos. Disse que seu trabalho respeitou a legislação do ICMS e que teve por base a o demonstrativo às fls. 80 a 142, onde constam os cálculos realizados que indicam que foi considerada a base de cálculo de maior valor no comparativo entre a apurada a partir da pauta fiscal e a apurada a partir da MVA própria.

Iniciando a sua contra argumentação à defesa, começa pela alegada decisão interlocutória que na opinião da Impugnante lhe afastaria a presente imposição fiscal, dizendo que o mesmo não procede porque os valores reclamados neste PAF se referem a fatos geradores anteriores ao abarcado pela decisão judicial em questão. Lembrou também que seus cálculos não adotaram a pauta fiscal estabelecida pela IN 04/2016 como base de cálculo, respeitando a decisão judicial alegada.

Contesta o argumento defensivo de que houvera equívoco do apontamento da infração, porque a acusação se refere ao fato de que a autuada deixou de recolher o ICMS por antecipação conforme demonstrativos às fls. 80 a 142.

Quanto argumento de que a autuação violaria o RE n.º 593849 do STF, diz não proceder porque não houve apuração de pagamento a mais em sua apuração fiscal.

Em relação ao argumento defensivo de que houve violação à SUMULA 431 do STJ, disse também não haver cabimento, pois no caso em tela a pauta fiscal só foi aplicada aos casos em que o valor da operação praticado pela Impugnante se mostrou inferior ao valor de mercado.

Quanto aos erros apontados no levantamento fiscal em relação a NF-e n.º. 616740, de valor R\$ 18.054,83, cujos preços a recolher de ICMS com base no preço pauta e MVA são R\$ 14.679,00 e R\$ 13.845,53, respectivamente, que disse a defesa ter o auditor considerado como devido o valor com base na pauta, enquanto o contribuinte recolheu ICMS baseando no real valor da operação, ou seja, a MVA, afirmou que nesse caso tanto a autuada como ele próprio adotaram a mesma base de

cálculo.

Em relação ao outro exemplo, caso da NF-e 6606, de valor R\$ 24.400,00 cujos valores a recolher de ICMS com base no preço pauta e MVA são R\$ 3.188,01 e R\$ 2.909,98, respectivamente, disse que não houve valor reclamado quanto a este documento fiscal.

Aproveitando a presença do advogado, patrono da Impugnante, foram feitas as seguintes indagações:

1. Se a medida liminar ainda continuaria em vigor? Tendo-se obtido a resposta que sim, não tendo notícias de cassação ou confirmação definitiva;
2. Se em relação aos arquivos que disse a defesa apontar falhas, constante do CD anexo, poderia o representante aponta-los no monitor do computador para maiores esclarecimentos? O qual disse não ser possível;
3. Diante da alegação de ser a empresa credora do Estado de valor aproximado a R\$1.700.000,00, saberia informar se tal valor foi lançado na escrituração do contribuinte, ou se foi objeto de pedido de restituição? Informou o representante não ter conhecimento.
4. A empresa autuada recebeu todos os documentos e demonstrativos que instruem o presente PAF? Informou o representante que sim.

É o relatório.

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

O Auto de Infração objeto deste voto foi lavrado para lançar o crédito tributário reclamando a falta do recolhimento do ICMS por antecipação, incidente nas aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, tendo em vista a condição de sujeito passivo por substituição atribuída à autuada, segundo a legislação do ICMS, em relação às entradas de carnes e derivados de bovinos, suínos, bufalinos, aves e etc., conforme fundamentou o Autuante no inciso I do §6º do art. 23 da Lei 7.014/96, c/c IN 04/2009 (fls. 153 a 158v) e inciso III do §2º do art. 289 do RICMS/2012, reproduzidos a seguir:

Lei 7.014/96

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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 subsequentes.

(...)

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de 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; Grifei.*

(...)

RICMS/2012

(...)

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.

(...)

§ 2º Nas operações com as mercadorias a seguir indicadas, a retenção ou antecipação do imposto deverá ser feita ainda que se trate de transferência entre estabelecimento da mesma empresa ou que o destinatário seja industrial ou considerado sujeito passivo por substituição em relação à mesma mercadoria:

(...)

III - produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados.

Deste modo, se extrai do encontro das normas acima delineadas que a autuada se enquadra como sujeito passivo por substituição tributária em relação às saídas subsequentes dos produtos que comercializa, devendo apurar a base de cálculo e o ICMS devido por substituição, a partir da apuração da base de cálculo presumida que deverá representar o valor correspondente ao valor de mercado praticado pelo varejo à consumidor final, adotando como valor inicial para o referido cálculo, o valor da aquisição da mercadorias substituídas acrescidas de todos os custos envolvidos nessa operação.

Nessa esteira, a base de cálculo, segundo a legislação posta, deve respeitar dois critérios: em primeiro, deverá ser aplicado ao valor das aquisições da mercadoria a Margem de Valor Agregado – MVA, prevista no anexo 1 do RICMS (fls. 143 a 152); e em segundo, o primeiro valor apurado deve ser sopesado com o constante para cada mercadoria previsto em Instrução Normativa à título de PAUTA FISCAL. Ao final deve ser utilizado o maior valor dentre os comparados a título de base de cálculo final para apuração da substituição tributária.

Feitas estas preleções, passo a enfrentar as alegações defensivas começando pela arguição de que a Impugnante recolheu o ICMS corretamente ora com base nas pautas fiscais, ora na Margem de Valor Agregado (MVA), e verifiquei dos autos que essa alegação não procede, pois a planilha demonstrativa objeto da presente autuação demonstra que o Autuante revisou os cálculos do período tendo encontrado as diferenças lançadas.

Em relação ao pretense impedimento à exação em tela em vista da edição da Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça, a qual decidiu que “*É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime da pauta fiscal*”, devo explicar que essa súmula não se refere ao ICMS exigido à título de substituição tributária, pois a gênese dessa exigência tributária está atrelada embrionariamente a persecução de um valor futuro e incerto que só pode ser obtido sob a forma presumida, sendo a pauta fiscal ou seu sinônimo, preço sugerido ao público, formas aceitas pela doutrina e jurisprudência para determinação da base de cálculo da substituição tributária para frente.

Desta forma, a conclusão é que a referida súmula se refere ao impedimento de se aferir o fato gerador no momento de sua ocorrência à partir da pauta fiscal, pois nesse caso específico este não pode ser presumido, deverá ser o valor da operação.

Com relação a alegação de que o Supremo Tribunal Federal fixou tese em Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 593849 decidindo que “*É devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida*”, em primeiro cabe-se registrar que não consta dos autos qualquer prova de que as operações objeto da autuação ocorreram em valores inferiores ao que serviu de base para a exigência vergastada.

Muito ao revés, a presunção lógica é a de que, ainda que mesmo para os casos em que a autuação teve por base a pauta fiscal, esses valores, considerando que foram pinçados da IN 04/2009, portanto calcados em preços de mercado colhidos para a edição da referida norma no exercício de 2009, mais precisamente referentes ao mês de sua publicação que se deu em 28/01/2009, estão, em verdade, defasados em relação ao valor da operação autuada em 05 (cinco) anos. Não sendo crível sequer cogitar que estaria acima do valor real da base de cálculo praticada. Restando peremptoriamente afastado este argumento defensivo.

Outrossim, devo esclarecer que a decisão exarada no Recurso Extraordinário 593849 não é auto aplicável por se referir a um imposto indireto, sobre o qual, por este motivo, exige-se para sua restituição a identificação de quem de fato assumiu o ônus financeiro do tributo. É que, nos impostos indiretos convivem como dicotomia do polo passivo o responsável tributário ou contribuinte de direito: pessoa designada pela lei para pagar o imposto, e o contribuinte de fato: pessoa que de fato suporta o ônus fiscal.

Este é o caso do ICMS, onde o encargo financeiro recai sobre o consumidor final, sendo o único capaz de comprovar ter assumido o ônus financeiro no caso alegado pela defesa, *ex vi* do art. 166 do CTN, reproduzido a seguir:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Afasto, portanto, também este argumento.

Enfrentado a arguição em relação a Impugnante haver obtido do Judiciário, em sede de decisão interlocutória, decisão favorável a não aplicação de pauta fiscal em suas operações sujeitas às substituição tributária, conforme excerto a seguir:

“Ante o exposto, concedo a liminar para determinar à autoridade coatora, ou quem suas vezes fizer, se abstenha de exigir o ICMS a forma das alterações perpetradas resultantes da Instrução Normativa de nº 04/2016, mantendo a obrigação do impetrante proceder ao recolhimento do tributo no regime anterior, durante o presente exercício de 2016, até ulterior decisão, restando a Autoridade Coatora impedida, neste interregno, de lavrar Autos de Infração ou Notificações Fiscais de Lançamento, inscrever débitos em dívida ativa, levar a protesto bem como ajuizar Execuções Fiscais ou Medidas Cautelares Fiscais baseadas na majorações da base de cálculo do ICMS (Pauta Fiscal e MVA) instituída por meio da instrução normativa . Dê-se ciência do feito ao Estado da Bahia, via Procurador Geral. Notifique-se a autoridade apontada como coatora, para que preste as informações de praxe, no prazo de 10 (dez) dias. Abra-se vista ao Ministério Público, exceto se forem suscitadas questões preliminares e/ou juntados documentos, quando, então, deve-se ouvir o Impetrante.

Salvador(BA), 14 de outubro de 2016.

Juliana de Castro Madeira Campos Juiz de Direito” Grifei.

Faz-se *mister* esclarecer, que a medida cautelar evocada pela defesa não alcança a exação fiscal em tela, pois esta não transgrediu em nada a decisão supra, pois como já explicado acima o levantamento fiscal teve por espeque a IN 04/2009, enquanto que a decisão judicial impõe barreira exclusivamente à IN 04/2016, inclusive determinando que deve a Impugnante realizar seus cálculos com base na legislação anterior à IN 04/2016, exatamente como se portou o Autuante. Afasto este argumento defensivo.

Destarte, não há falar que o procedimento adotado pela SEFAZ/BA, ao estipular de forma aleatória, mediante Pauta Fiscal, violou também o art. 148 do (CTN), pois o lançamento em tela não guarda qualquer afinidade com o arbitramento tratado no dispositivo evocado, trata-se de método de cálculo da substituição tributária, instituto largamente utilizado pelos entes tributantes e amplamente decantado pela doutrina e jurisprudência, e pelas quais aceito.

Passando a examinar a eventual inexatidão dos cálculos apontada pela defesa, a qual disse ter constatado do trabalho Auditor que ele, ora cobrou o ICMS com base na pauta fiscal, ora cobrou o ICMS com base no MVA, em primeiro apontando uma pequena tabela e em segundo trazendo dois exemplos: i) a NF-e nº. 616740, de valor R\$ 18.054,83, cujos preços a recolher de ICMS com base no preço pauta e MVA são R\$14.679,00 e R\$13.845,53, respectivamente, em que o auditor considerou como devido o valor com base na pauta, enquanto o contribuinte recolheu ICMS baseando no real valor da operação, ou seja, a MVA; ii) o caso da NF-e 6606, de valor R\$24.400,00, cujos preços a recolher de ICMS com base no preço pauta e MVA são R\$3.188,01 e R\$2.909,98, respectivamente.

Como o valor maior final a ser arrecadado era baseado no preço pauta, o fiscal apurou ICMS com base nele. E a RJ ALIMENTOS, como ocasionalmente recolhia também com base no preço pauta, e que recolheu o DAE nesse exato valor.

Quanto às notas fiscais e apontamentos apresentados pela defesa em seu texto em forma de tabela, a reproduzo acrescentando outros dados a título didático onde se pode observar que foram atendidas as exigências legais e que o Autuante adotou sempre a maior base de cálculo resultante do cotejamento entre o resultado apurado pela MVA ou PAUTA FISCAL:

NF-e	QUANT. KG	VL. TOT. MERC.	ICMS			PÇ. UNIT. REF.	
			P/ PAUTA	P/ (MVA)	AUTUADO	P/ PAUTA	P/ (MVA)
198110	6741,69	R\$ 6.741,69	R\$ 4.721,88	R\$ 1.412,55	R\$ 4.249,96	R\$ 4,12	R\$ 1,23
40525	5005,828	R\$ 62.567,87	R\$ 2.618,65	R\$ 4.897,25	R\$ 4.897,25	R\$ 11,90	R\$ 14,58
9774	2060,52	R\$ 14.199,10	R\$ 1.273,56	R\$ 1.111,38	R\$ 1.273,56	R\$ 8,50	R\$ 8,50
66168	14400	R\$ 89.280,00	R\$ 10.568,16	R\$ 11.606,85	R\$ 11.606,85	R\$ 6,87	R\$ 7,29

Pois bem, revendo o cálculo em relação aos exemplos apontados no parágrafo seguinte da defesa, verifiquei que no primeiro exemplo o maior valor apurado foi com base no preço pauta e que corretamente o Autuante exigiu o tributo com base nesse valor de R\$ 14.679,00; no segundo exemplo averigui que de fato conforme apontado pela defesa o valor de R\$ 3.188,01 foi recolhido espontaneamente pela Impugnante, e que por sua vez o Autuante considerou o referido recolhimento e nada mais exigiu. Portanto, concluo nada haver a reparar dos cálculos empreendidos pelo Autuante nos exemplos trazidos pela defesa a título de incorreção. Assim, afasto também este argumento.

Em relação ao argumento da existência de documentos produzidos na defesa que seriam essenciais para a redução do “*quantum debeatur*”, reclamou alegando ter observado que algumas notas fiscais constantes da mídia em CD às fl. “Docs. 05 a 10 - Mídia Digital” (fl. 226), não foram analisadas pelo auditor fiscal quando da elaboração do auto de infração.

Verificado o rol de documentos apresentados por amostragem, verifiquei que não são suficientes para aceitação como provas para eximir a autuada da acusação fiscal ou mesmo relativizar o levantamento fiscal, posto que não promovem as elucidações com o desiderato pretendido.

Passando a demonstrar alguns casos, a título de exemplo, verifiquei que:

- a) no arquivo “DOC. 06 - DAE’S 2014.2” consta a NF 8458 em PDF sem que seja apontado o respectivo DAE de recolhimento, enquanto que na planilha da defesa que seria um espelho da elaborada pelo Autuante também nada consta de recolhimento, ao passo que na planilha apresentada pelo Autuante se verifica o computo a título de recolhimento espontâneo de R\$ 7.959,54;
- b) nos arquivos referentes aos doc’s 05 a 10, apresentam-se DAE’S sem que sejam indicadas as notas a que se referem, e notas fiscais sem que se verificassem os seus respectivos DAE’s, sendo que algumas sequer constam do levantamento fiscal e as que constam apresentam no levantamento fiscal o respectivo cômputo do valor recolhido espontaneamente.

Destarte, enfrentado todos os pontos de arguição jurídicos, verificado a escoreição dos cálculos empreendidos pelo Autuante, voto pela procedência do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207103.0014/18-2**, lavrado contra a empresa **RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO E ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser

intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.224.302,62**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2019

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR