

PROCESSO - A. I. N° 207103.0014/18-2
RECORRENTE - RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO DE ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0140-02/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INERNET: 13/03/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0375-12/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POR ANTECIPAÇÃO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. As questões do Recurso Voluntário, não encontram suporte sob a ótica da legislação tributária estadual (validade da pauta fiscal, Súmula nº 431 do STJ), tendo o autuante efetuado o procedimento conforme previsão legal. Este Conselho de Fazenda já julgou diversos processos lastreados em valores obtidos por pauta fiscal, sendo mantida a procedência do lançamento. Negado o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente julgamento, de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0140-02/19 (fls. 258/70), da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste Conselho de Fazenda - CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 19/12/2018, com lançamento de crédito tributário no valor histórico de R\$1.224.302,62, acrescido da multa de 60%, a seguir descrita:

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

Após impugnação, e a informação fiscal prestada pelo autuante, a Junta de Julgamento, em decisão unânime, 2ª JJF votou pela Procedência do lançamento, com fundamentos no voto abaixo transcrito:

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 pretensão 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.ME RC.	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

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de infração PROCEDENTE.

Inconformado com a decisão de primo grau, o contribuinte recorreu à segunda instância deste Conselho, conforme argumentos do Recurso Voluntário, abaixo transcrito, em resumo.

É que, irresignada com o fundamento da fiscalização, a RJ Indústria Comércio e Armazenamento Ltda. apresentou Impugnação ao referido Auto de Infração, em síntese, sob a égide da ilegalidade da pauta fiscal, ausência de fundamento do auto de infração, inexatidão dos cálculos apontados na planilha anexa ao auto de infração e o direito à restituição do imposto recolhido a maior.

Ocorre que, apesar de devidamente fundamentado com farto conjunto probatório anexo, a d. 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Estado da Bahia, por meio do Acórdão JJF nº 0140-02/19, não acolheu os pontos impugnados e julgou Procedente o Auto de Infração nº 2071030014/18-2 na sua totalidade.

Desse modo, nobres Julgadores, a autuada, ao ver-se injustamente tributada, recorre a esta Colenda Câmara a fim de que, acolhido o presente recurso voluntário, seja convertido o julgamento em diligência e, posteriormente julgado por este Tribunal Administrativo, para que justiça seja feita no caso concreto.

Adentrando ao mérito das razões recursais, vejamos os motivos para a ilegalidade da pauta fiscal, assim como as razões que fundamentaram a edição da súmula nº 431 do STJ.E, com fulcro no art. 150, § 7º da Constituição, surge o direito à restituição de tributo recolhido a maior, tanto na hipótese em que o fato gerador presumido não se consuma, quanto na hipótese de diferença entre a base de cálculo presumida e a real.

Tal fato se dá por incumbir à base de cálculo a realidade econômica que está sendo tributada. Constatada a divergência do aspecto econômico do fato jurídico, tem-se a inobservância da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da isonomia e da vedação ao efeito do confisco.

Por isso, a base de cálculo do ICMS, estabelecida em observância a estes pressupostos pela legislação complementar, é o valor da operação de que decorrer a saída das mercadorias - critério irrepreensível como base de cálculo adequada à hipótese constitucional de incidência do ICMS.

As divergências da base de cálculo ocorrem quando a Margem de Valor Agregado – MVA ou a “Pauta fiscal” não refletem a realidade da operação praticada. Não raro, a grande competitividade existente no mercado entre comerciantes, assim como a crise econômica que aflige o país, obriga a prática de preço melhores – leia-se mais baixos – para os consumidores.

É de se depreender, portanto, 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**, pois a diferença pecuniária que não ingressou no patrimônio do contribuinte não deve ter a incidência do imposto.

A lei, por ter obrigado a contribuinte ao recolhimento do ICMS no regime de substituição

tributária, não deve submetê-la, por isso mesmo, ao recolhimento do ICMS com base de cálculo indevida, no caso, majorada, uma vez que o preço de venda do produto resultou inferior ao preço de pauta fixado. Tudo porque a base de cálculo do referido imposto é o REAL valor da operação realizada na atividade mercantil e não o valor presumido pelo Estado.

Ora, 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, quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica para contribuir, sob pena de tratar o tributo com efeito confiscatório. Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça editou o precedente vinculante sumulado abaixo:

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.

Tudo na linha de entendimento pacificado sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. É inadmissível a fixação da base de cálculo de ICMS com supedâneo em pautas de preços ou valores, as chamadas pautas fiscais, as quais se baseiam em valores fixados prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo, consoante entendimento pacífico desta Corte. Precedentes: RMS n. 18.634/MT, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 20.09.2007; EDcl no RMS n. 16.810/PA, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 04.06.2007; RMS n. 23.502/SE, desta Relatoria, Primeira Turma, DJ de 19.04.2007; RMS n. 19.026/MT, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 06.03.2006.

2. Recurso provido. (RMS 25.605/SE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 21/05/2008)

Seguindo o mesmo entendimento, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 593849, em 19 de outubro de 2016, relativo ao tema da restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, revisitou tema pacificado no julgamento da ADI 1851/AL, 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.”

Em outras palavras, não há qualquer limitação na tese fixada pelo STF quanto à legislação analisada e suas hipóteses, sendo dever do Fisco Estadual devolver o ICMS nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva for inferior do que a presumida. Por esse motivo, o posicionamento do Estado de Bahia é ilegal e desrespeita precedente fixado em sede de repercussão geral pelo STF e sumulado pelo STJ, violando a força do trânsito em julgado de *leading cases* e também o princípio da segurança jurídica.

Ocorre que o Estado da Bahia, em que pese o posicionamento vinculante do STJ, do STF e o mandamento extraído do mandado de segurança, insiste numa tese sabidamente ilegal, qual seja, cobrar o ICMS mediante Pauta Fiscal ou MVA, ainda que aludidas bases estejam acima do valor efetivamente cobrado no mercado. E observe-se que na decisão ficou claro que a Fazenda Estadual estaria impedida de lavrar qualquer auto de infração contra o Contribuinte valendo-se da Pauta Fiscal.

Em que pese esse entendimento, mesmo assim foi lavrado o presente Auto de Infração ora questionado, que já nasce improcedente, seja porque viola a soberania definidora dos órgãos judiciais e a decisão judicial impeditiva da autuação, seja porque apresenta base de cálculo divergente da real.

Faz-se mister esclarecer que não houve ausência de recolhimento de ICMS no caso concreto. Isto é, à medida que os fatos geradores ocorreram, esta Recorrente sempre adimpliu com o recolhimento do imposto por antecipação, ora com base nas pautas fiscais, ora na Margem de Valor Agregado (MVA).

Nesse contexto, cumpre salientar 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, viola também o art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN), por redundar em arbitramento de base de cálculo de tributo fora das hipóteses ali previstas.

Sendo assim, dado que de fato o Autuado recolheu tributos sobre o valor real da venda, e tendo em vista que a autuação se baseia no valor de Pauta Fiscal ou MVA, o que for maior, tem-se clara inconformidade da autuação com a previsão legal, a merecer revisão do valor cobrado, inclusive com encaminhamento do processo para diligência fiscal, a fim de se sanar todas as suas irregularidades.

Em sua fundamentação, inicialmente, o voto que julgou procedente o Auto de Infração dispôs:

“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 I 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.”
(grifei)

Nesse sentido, o cerne da questão se dá pela irresignação da Recorrente em ver tolhido o seu direito ao recolhimento do ICMS pelo valor real da transação, com respeito ao princípio da não-cumulatividade, ou o seu recolhimento pela margem de valor agregado – MVA, dado que esse ponto não foi atacado na decisão.

A violação ao direito da Recorrente se dá com base no dispositivo do Mandado de Segurança nº 0519179-78.2019.8.05.0001 que ainda não havia sido anexado aos autos. Ainda que a decisão liminar 0567165-33.2016.8.05.0001 fosse suficiente, a nova demanda encerra qualquer discussão e o que se vê, em verdade, é o descumprimento de comando judicial.

Isso porque, ao determinar que *“a autoridade coatora abstenha-se de aplicar a pauta fiscal prevista na Instrução Normativa n. 04/16, ou qualquer outra que porventura seja editada em sua substituição”*, nota-se que esse comando decisional não foi observado na *quaestio iuris*.

Em sendo cumprida a decisão judicial, bem como Súmula do STJ, tem-se que restaria aplicado o parâmetro do MVA, ainda que, em algumas ocasiões, o MVA seja superior à Pauta Fiscal.

Por isso, também, sem razão, *data vênia*, o seguinte trecho da fundamentação do Acórdão JF nº 0140-02/19:

“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.”
(grifei)

Assim sendo, as supostas diferenças lançadas se deram apenas e tão-somente porque o Autuante buscou sempre cobrar o maior valor entre a Pauta e o MVA. Não bastou uma inconstitucionalidade: preferiu assumir posição por dupla (ilegal) inconstitucionalidade. Vencido estes pontos, passa-se à análise da técnica concreta da autuação de suposto recolhimento abaixo do devido, em valores defasados.

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. Os dispositivos normativos estaduais que respaldam o quanto afirmado acima estão a seguir colacionados:

Art. 490-B do RICMS/BA. 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.

Art. 23 da Lei 7.014/96. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.

§ 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

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 aufer o maior valor a ser recolhido entre pauta fiscal e MVA, e exige do contribuinte tal valor para fins de arrecadação.

Nesse cenário, desenha-se o melhor dos mundos ao Estado: pouco importa o valor efetivo da venda; importa, sim, o maior valor resultante entre a comparação da Pauta e do MVA. Não basta uma inconstitucionalidade. É bom que sejam duas, no mínimo. E que sejam duas inteiramente pesadas ao contribuinte, prevalecendo o que for maior.

A voracidade estatal é clara, ainda que para isso sejam feridos direitos cristalinos do contribuinte. E tudo quanto acima afirmado pode ser corroborado na planilha de Demonstrativo de Cálculos da Substituição Tributária em anexo. 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. O que se constata do bem elaborado trabalho do nobre Auditor, é que ele, ora cobra o ICMS com base na pauta fiscal, ora cobra o ICMS com base no MVA, escolhendo sempre o que for maior.

Ora, da decisão nota-se que o Estado requer prova de que o quanto afirmado na defesa resta verdadeiro. É dizer, insiste o Estado que o valor de Pauta ou o valor de MVA espelham realidade favorável ao contribuinte, de sorte que o recolhimento do tributo com base nesses critérios restou ainda mais vantajoso ao contribuinte, acaso tivesse ele recolhido o tributo com base em valores reais.

Para contrapor esse entendimento, juntamos em anexo (Doc. 02) planilha contendo comprovação inversa à apontada pelo nobre Auditor. É dizer, em anexo restou demonstrado que o valor real da mercadoria vendida restou, em diversas hipóteses, menor do que a Pauta ou o MVA.

Como não é aqui o campo propício para apontar todos os lançamentos fiscalizados, dado que o período de 20 (vinte) dias para o Recurso Voluntário não é suficiente para o refazimento de todos os lançamentos, requer seja o processo baixado em diligência para a prova aqui apresentada em alguns meses analisados.

De lembrar que o trabalho hercúleo envolve a busca do caminho da mercadoria que ingressou no contribuinte e seu efetivo destino a outro componente da cadeia de circulação, de sorte que resta patente a efetiva venda por valor inferior ao indicado pelo Estado.

De logo, contrapõe-se ao quanto fundamento a partir da compreensão lógica da planilha: contém a data de emissão da NF-e, o tipo de operação, os dados do fornecedor, o NCM, a descrição detalhada do item, o valor da mercadoria, o ICMS recolhido, o ICMS por MVA e o ICMS por Pauta, o custo, o preço de venda e a margem de lucro:

Para melhor abstração dos dados acima compilados, faz-se necessário compreender o Giro de Estoque. Este é o indicador que mede a rapidez com a qual os produtos de uma empresa estão sendo vendidos. A gestão do estoque interfere diretamente nos lucros e resultados da empresa.

Por isso, controlar o estoque de forma eficiente é tão significativo para o administrador, pois o grande desafio é conseguir receber e repassar para o cliente a mercadoria em um prazo que possibilite o pagamento ao fornecedor.

Na grande maioria dos casos, como demonstrado acima, o desafio fica quase inalcançável, pois o Atacadista antecipa o imposto no momento da entrada da mercadoria no Estado, por Substituição Tributária, e quando realiza a venda – que em média pode chegar até 14 (quatorze) dias após o recebimento – o preço praticado na revenda não é suficiente para cobrir os custos de aquisição.

Por consequência, o que se constata é que o nobre Auditor ora cobra o ICMS com base na pauta fiscal, ora cobra o ICMS com base no MVA, escolhendo sempre o que for maior. Todavia, em diversas situações, tanto o valor de pauta como o de MVA foram superiores à base de cálculo real.

Tome-se como exemplo a Nota Fiscal nº 12169. O Autuante considerou como devido o ICMS com base na Pauta Fiscal no valor de R\$20.363,62, enquanto o contribuinte recolheu ICMS no valor R\$ 19.097,19 – o mesmo com base no valor do ICMS pela MVA.

Nada obstante, o custo de cada unidade foi de R\$5,08 e todas as operações subsequentes se deram abaixo deste valor, representando margem de lucro negativa, ou seja, prejuízo. Isto configura que o valor do MVA neste caso, apesar de abaixo da pauta fiscal, é superior à base de cálculo pelo valor real da operação, externando a ilegalidade e inconsistência na cobrança do tributo tendo por fundamento a pauta fiscal.

Por outro lado, é possível exemplificar a Nota Fiscal nº 1889. O Autuante considerou como devido o ICMS com base na Pauta Fiscal no valor de R\$1.281,92, enquanto o contribuinte recolheu ICMS no valor R\$3.396,99 – o mesmo com base no valor do ICMS pela MVA. Ademais, o valor de entrada de cada unidade foi de R\$11,63 e, mais uma vez, todas as operações subsequentes se deram com margem de lucro negativa.

Neste caso, portanto, o contribuinte recolheu tributo superior à própria pauta fiscal, e a base de cálculo com base no valor real foi negativa. Por todas essas razões, como houve pagamento a maior, justifica-se a revisão das planilhas pelo Autuante. Consequentemente, resta insubsistente o quanto apresentado no Acórdão recorrido:

“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.”

Inconsistente, assim, a permissão concedida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal dada ao Autuante de tributar sempre pelo valor mais valor, sem levar em conta a vedação à aplicação da pauta fiscal, assim como a disparidade cristalina entre os valores determinados e os valores praticados.

É possível notar que a Infração apontada pelo Autuante é *“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”*.

Nada obstante, o que se verifica do Anexo I é que o valor das operações, em muitos casos, conforme tabela acima, se deu em valores, inclusive, abaixo do recolhido.

Ou seja, inexistiu ausência de recolhimento, muito menos, recolhimento a menor. A base de cálculo real, com base nas operações de entrada e saída de mercadorias, apresenta, por ora, valores abaixo, tanto da pauta fiscal como da MVA, devendo ser encaminhada para diligência a realização de novos cálculos a fim de se apurar o valor real da venda e sua aplicação como base impositiva da incidência da norma. Somente desta forma a Recorrente terá o seu direito protegido.

Lado outro, ainda que não seja procedente o pedido total quanto à utilização da base de cálculo

real da operação, o que se espera por amor ao argumento, o mero fato de se afastar a Pauta e deixar aplicado o MVA seria suficiente para também atender ao direito da Recorrente. É que, com isso, aproxima-se da realidade comercial de modo mais consentâneo do que quando da aplicação da Pauta.

O que não pode ocorrer é a violação clara e estampada de uma Súmula e de decisões judiciais vinculantes. Negar a força da decisão judicial é instaurar um Estado totalitário, em que atos do Executivo (regulamentos) valem mais do que leis e, porque não dizer, mais do que a própria Constituição. Assim, contra a errônea interpretação da decisão judicial, bem como contra os artigos que serviram de base à autuação é que se interpõe o presente recurso voluntário.

Por isso que, na linha do quanto exposto, e em virtude do posicionamento judicial a favor da Recorrente, é de bom grado que seja reconhecida administrativamente a não aplicação da Pauta no caso concreto, tudo em homenagem à segurança jurídica, à coerência sistêmica e à unidade do direito.

Ante o exposto, requer seja julgado procedente o presente recurso voluntário, seja porque é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime da pauta fiscal; seja porque os casos de substituição tributária apontados possuem ampla rejeição jurisprudencial quanto ao pagamento do imposto em valores pautados; ou porque há decisão judicial favorável ao contribuinte impeditiva da aludida autuação.

Lado outro, requer, à vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência dos valores cobrados, seja convertido o julgamento em diligência, por força dos equívocos da autuação, a fim de constar tão somente a Margem de Valor Agregado - MVA a ser observada pela Autuante e comprovar que os valores reais foram menores que os apontados pelo Estado, na linha dos exemplos colacionados na peça defensiva.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, decorrente de processo administrativo fiscal julgado Procedente em primeira instância deste Conselho de Fazenda, em virtude de lançamento de ICMS pelo recolhimento a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Inicialmente, trato do pedido de diligência. Conforme ficou perfeitamente esclarecido, o pedido não está calcado em erros de procedimento do autuante, que cumpriu fielmente a legislação, ora lançando o valor maior encontrado pela MVA, ora lançando o valor encontrado pela PAUTA FISCAL, já que a legislação obriga ao pagamento pelo maior valor encontrado entre essas duas bases de cálculo.

O pedido em verdade, se presta a provar apenas que, em alguns casos, o Recorrente até pagou pelo maior valor (MVA) ou pela PAUTA, contudo, quando isto ocorreu, o autuante não lançou qualquer diferença, mas apenas quando o valor pago pelo Recorrente foi menor que a diferença encontrada a maior, seja pela MVA, seja pela PAUTA, e ainda, para que provasse que em algumas situações o Recorrente acabou dando saída de seus produtos em valores inferiores, seja ao da PAUTA, seja da MVA, e isto não está em discussão no processo, visto que se houver comprovação de pagamento maior que o devido, é cabível o pedido de restituição em processo próprio. Denegado o pedido de diligência.

O lançamento está calcado na legislação do ICMS, em relação às entradas de carnes e derivados de bovinos, suínos, bufalinos, aves e etc., nos termos do 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.

O Recurso do Recorrente está pautado nos seguintes pilares:

- Inexatidão dos cálculos no demonstrativo
- Concessão de mandado de segurança pela Justiça.

- Vedação à utilização da pauta fiscal pela administração fazendária
- Súmula nº 431 do STJ, que diz ser ilegal a cobrança do ICMS com base na pauta fiscal
- Compensação de valores pagos a maior que os que foram calculados, tanto pela MVA, como pela PAUTA

Quanto à inexactidão dos cálculos, o Recorrente aponta que o autuante faz um comparativo entre os valores do ICMS encontrados com aplicação da MVA e com aplicação da pauta fiscal, cobrando sempre o maior valor. Em verdade, não se trata de inexactidão, mas atendimento ao comando normativo previsto na Lei nº 7.014/96:

Lei 7.014/96 Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é: (...)

(...) § 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

Quanto ao mandado de segurança, de fato, está anexado aos autos, não apenas um, mas dois, o primeiro concedido em 2016, e o segundo, em 2019. Porém conforme bem explicado pelo autuante, os exercícios fiscalizados, de 2014 a 2016, são em período anterior à concessão da medida que se reportava à Instrução Normativa nº 04/2016, sendo o levantamento efetuado nos termos da Instrução Normativa nº 04/2009, diga-se de passagem, com preços aparentemente defasados pelo lapso de tempo.

Se bem observados os termos do mandado de segurança, a Justiça apenas coibiu o uso da IN 04/2016, que atualizou os valores da pauta da Instrução Normativa nº 04/2009. O autuante, é certo, não descumpriu ordem judicial, mas apenas utilizou a pauta da Instrução Normativa nº 04/2009, que não foi alcançada pela decisão judicial.

Quanto à ilegalidade ou inconstitucionalidade da pauta fiscal, inclusive no que diz respeito ao teor da Súmula nº 431 do STJ, nos termos do art. 167, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

No entanto, importante ressaltar que a Súmula nº 431 do STJ veda a pauta para efeitos de arbitramento. No caso, a pauta é utilizada a partir de uma média de preços para fins de substituição tributária. Tal prática é largamente utilizada e cumprida pelos contribuintes, como no caso de cervejas, chopps e refrigerantes, em que as indústrias usualmente recolhem mediante pautas fiscais.

De todo modo, as questões do Recurso Voluntário, não encontram suporte sob a ótica da legislação tributária estadual (inconstitucionalidade da pauta fiscal, sumula 431 do STJ), tendo o autuante efetuado o procedimento conforme previsão legal. Este Conselho de Fazenda já julgou diversos processos lastreados em valores obtidos por pauta fiscal, sendo mantida a procedência do lançamento, como o exemplo abaixo:

PROCESSO - A. I. Nº 271351.1501/15-0 RECORRENTE - CILASI ALIMENTOS S/A. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JF nº 0133-04/15 ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/12/2018 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF 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.

Do mesmo modo que neste Recurso, as questões suscitadas de direito, escapam à competência para apreciação deste Conselho, conforme excerto abaixo do voto referente à ementa acima:

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.

Por fim, quanto à compensação de valores pagos a maior que os que foram calculados, tanto pela MVA, como pela PAUTA, assegurado em decisões de tribunais superiores, conforme demonstra em seu Recurso, entendo que o direito do contribuinte está resguardado mediante repetição de indébito em processo próprio, e não há possibilidade nem previsão legal de se efetuar tal compensação.

Face ao exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de Infração Procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207103.0014/18-2**, lavrado contra a empresa **RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO DE ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.224.302,62**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS