



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

RESOLUÇÃO Nº 36/18

CÂMARA DE JULGAMENTO

SESSÃO : 32ª EM: 29/05/18

PROCESSO : Nº 1230/2016

RECORRENTE : BEBIDAS MONTE RORAIMA LTDA

RECORRIDO : DIVISÃO DE PROCEDIMENTOS ADM. FISCAIS

AUTUANTE : MÁRCIO APARECIDO PEREIRA PICOLLI

RELATOR : ENIAS PEIXOTO DE OLIVEIRA

EMENTA: ICMS. – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS-ST NÃO RETIDO NAS SAÍDAS E NÃO DECLARADO - OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE DIFERENÇAS DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - APURAÇÃO MEDIANTE LEVANTAMENTO FISCAL ANALÍTICO (PAUTA FISCAL X MVA) – DECISÃO SINGULAR PELA PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO – RECURSO VOLUNTÁRIO – ARGUMENTOS DO RECURSO - O FISCO NÃO PODERIA UTILIZAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) POIS EXISTE PAUTA DE PREÇOS DEFINIDA PELO ESTADO PARA O PRODUTO – O ESTADO DE RORAIMA UTILIZOU PARA A DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST O PERMISSIVO NO § 2º DO ART. 8º DA LC 87/96 (USO DE PAUTA FISCAL) - NÃO É ADMITIDA A COMPLEMENTAÇÃO DE IMPOSTO PAGO COM BASE NA PAUTA FISCAL (ADI 1.851-4/AL, STF) — REFORMADA A DECISÃO SINGULAR – DECISÃO PELA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO POR MAIORIA DOS VOTOS.

RELATÓRIO

Este processo teve início com a lavratura do AI nº 1850/2016, lavrado em 19/09/2016 contra a recorrente, exigindo o valor de R\$ 4.786.601,29 (quatro milhões setecentos e oitenta e seis mil seiscentos e um reais e vinte e nove centavos), a título de ICMS e multa, em virtude de FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS ST NAS SAÍDAS, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO.

A irregularidade foi capitulada com fundamento no artigo 36, incisos I e II da Lei 59/93, combinado com os artigos 767 e 768, do RICMS, sendo aplicada a multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, conforme previsão contida no artigo 69, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 59/93.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 1230/2016

fls.02

IMPUGNAÇÃO

A recorrente impugnou a peça acusatória alegando que:

1. A exigência fiscal é descabida, pois afronta a LC 87/96 e o RICMS. O parágrafo 2º do artigo 8º da LC 87/96 é absolutamente claro ao descrever a base de cálculo para fins de substituição tributária, nestes termos:

- a. “§2º - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.”
- b. Que a partir dessa definição o fisco estadual estabelece o valor da pauta que servirá de base de cálculo do ICMS ST, devido para todas as operações posteriores.

2. Anexou legislação de outros Estados referente à pauta fiscal e ao final pede a anulação do feito fiscal.

PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em primeira instância o Auto de Infração foi julgado procedente pois foram obedecidos os preceitos legais.

Aduz a julgadora singular que “no caso das operações com os produtos comercializados pela autuada, as regras a serem observadas para fixação da base de cálculo do ICMS Substituição Tributária são as fixadas no artigo 768 do RICMS/RR. e não com o uso da PORTARIA/SEFAZ/GAB Nº 170/2012, estas funcionam como regras subsidiárias, para parâmetro de preços médios praticados no mercado, ou seja, nas hipóteses em que a base de cálculo determinada através do custo de aquisição mais MVA não alcançar o valor mínimo estabelecido em ato do Secretário de Estado da Fazenda, prevalecerá este valor (mínimo) como base de cálculo.”

Enfatiza que a utilização de pauta fiscal pelos fiscos têm sido afastada pelo poder judiciário, culminando na edição da Súmula 431 do STJ.

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



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 1230/2016

fls.03

RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a exigência fiscal, a recorrente apresentou recurso voluntário, tempestivamente.

A recorrente ratifica os termos da impugnação.

Complementa sua defesa que a Secretaria de Fazenda é o “órgão competente” que estipula o preço que servirá de base de cálculo do imposto, como demonstra a Portaria nº 170/2012.

O fisco estadual utiliza o permissivo no § 2º do Artigo 8º da LC 87/96 que permite, alternativamente, o órgão público estabelecer um valor, que atribua como preço final ao consumidor, que será utilizado como base de cálculo do imposto. É a chamada pauta fiscal.

§ 2º - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

Aduz, também, que o Estado de Roraima é signatário do Protocolo CONFAZ Nº 11/91, que “dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo”.

Referido convênio diz que a unidade federada determina o valor da base de cálculo que deve ser praticada para cobrança do imposto que incide sobre as operações subsequentes, até o final da cadeia contributiva, isto é, estabelece um valor final para o produto.

Termina citando o julgamento da ADIN Nº 1.851-4/AL, onde a excelsa corte decidiu que “uma vez realizada a operação de substituição tributária para a frente, não é possível o ajuste do valor cobrado de ICMS, comparando-se o valor presumido da base de cálculo e o valor efetivo da operação”.

Por fim, pede a improcedência do auto de infração ora guerreado.

PROCURADORIA

Submetido a apreciação da Procuradoria do Estado, aquele órgão dá parecer pela nulidade do AI nº 1850/2016, por uso da pauta fiscal, mesmo que subsidiariamente, sem prejuízo de nova ação fiscal.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 1230/2016

fls.04

Que no termo de conclusão o autuante refere-se expressamente a “Tal dispositivo refere-se à Pauta Fiscal”. Que por diversas oportunidades o relatório faz menção à Pauta Fiscal, mesmo que utilizada como elemento complementar para apuração dos valores a serem fiscalizados.

Que a decisão ora guerreada diga que a ação fiscal não fez uso da “pauta fiscal”, entende que ela também deixa margem para interpretação de que esta tenha sido utilizada, mesmo como regra subsidiária.

Que a pauta não deve ser usada em momento algum, devendo ser completamente afastada, mesmo que a favor do contribuinte.

Que o Estado vem utilizando a pauta fiscal, o que é desaconselhável, haja vista que a vedação desse método já encontra-se sumulada no Superior Tribunal de Justiça.

Conclui dizendo que a pauta fiscal não deve servir de base legal para qualquer fiscalização, pois do contrário, haverá sempre grande risco de anulação dos atos praticados em desacordo com o entendimento já sumulado.

É o relatório.

ENIAS PEIXOTO DE OLIVEIRA

Conselheiro Relator

VOTO

A questão fática da lide se resume ao fato de que o contribuinte apurou e recolheu o ICMS substituição tributária do exercício de 2015 utilizando a pauta fiscal da Sefaz e o fisco está exigindo complementação do imposto utilizando-se da apuração através da margem de valor agregado – MVA.

Na primeira instância o auto de infração foi julgado procedente com a premissa de que a base de cálculo da substituição tributária é o valor da operação acrescido da MVA, conforme estabelecido no Art. 768 do RICMS e não a PORTARIA/SEFAZ/GAB Nº 170/2012. Somente quando a base de cálculo apurada



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 1230/2016

fls.05

pelo custo de aquisição mais MVA não alcançar o valor mínimo estabelecido na pauta fiscal, no caso a Portaria/Sefaz/Gab nº 170/2012, o valor estabelecido nesta prevalecerá.

A procuradoria aduz que o autuante utilizou, mesmo que subsidiariamente, a pauta fiscal. Que esta não deve ser usada e nem servir de base legal para qualquer fiscalização, sob o risco de anulação dos atos praticados, visto que sua utilização é considerada ilegal pela Súmula 431 do STJ, opinando pela nulidade do feito fiscal.

Analisando a legislação de regência, vejo que o contribuinte agiu de boa fé e cumpriu suas obrigações, regularmente, com o fisco.

Não pode o fisco dizer ao contribuinte para que ele recolha o imposto estipulado na pauta fiscal e, a *posteriore*, cobrar a complementação utilizando a técnica de apuração primária do instituto da substituição tributária, ou seja, o custo de aquisição mais a MVA.

O fisco faz uso da pauta fiscal utilizando o permissivo no § 2º do Artigo 8º da LC 87/96 que permite, alternativamente, o órgão público estabelecer um valor, que atribua como preço final ao consumidor, que será utilizado como base de cálculo do imposto, in verbis:

§ 2º - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

A utilização deste regime (pauta fiscal) é justificada porque traz maior eficiência na arrecadação, uma vez que a fiscalização passa a ser exercida sobre menos contribuintes (importadores e fabricante, via de regra), e dificulta a sonegação por meio de subfaturamento ou “vendas por fora”.

Historicamente a pauta fiscal sempre foi permitida, conforme podemos ver no julgado abaixo do STJ, onde a ementa faz referência explícita ao seu uso:

“**TRIBUTÁRIO – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FATO GERADOR PRESUMIDO – VENDA EFETIVADA MEDIANTE PREÇO MENOR QUE O VALOR ESTABELECIDO NA PAUTA FISCAL – DIREITO À COMPENSAÇÃO.**”



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 1230/2016

fls.06

- é lícito ao contribuinte substituído efetuar compensação do tributo recolhido a maior, em adiantamento, pelo substituto, quando a venda geratriz do tributo tenha correspondido preço inferior àquele previsto na pauta fiscal. (RESP 265.343-SP, Rel. Min. Castro Meira, 2003, STJ)."

O STF em 2002, no julgamento da ADI nº 1.851-4/AL, firmou entendimento que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária para frente apenas quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de "compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação".

Desde então os contribuintes começaram a arguir a inconstitucionalidade da pauta fiscal, para que pudessem ser restituídos dos valores pagos a maior do que o devido na operação, resultando na edição da Súmula 431 do STJ, considerando ilegal a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal baseada em valores fixados prévia e aleatoriamente.

Em suas argumentações o Ministro Relator frisa que a determinação da base de cálculo da substituição tributária será: "...assim resumido: quando o produto possuir preço máximo de venda no varejo, fixado pela autoridade competente ou pelo fabricante, a base de cálculo do ICMS antecipado será esse preço, sem nenhum outro acréscimo (IPI, frete etc); quando o produto não for tabelado ou não possuir preço máximo de venda no varejo, a base de cálculo do ICMS antecipado é determinada por meio de valor agregado."

No mérito da questão o Ministro relator decide que "Revelando-se a **pauta fiscal ficta** em presunção absoluta, esta não se aplica ao direito tributário ou, pelo menos, à determinação dos elementos definidores das obrigações por ela reguladas, entre os quais, como vimos, está a base de cálculo".

Para um melhor esclarecimento, as pautas fiscais estabelecem valor através de presunção ou de ficção. Se o valor estabelecido pela pauta fiscal estiver de acordo com o valor médio de mercado, estar-se-á diante de uma presunção. Ao contrário, se o valor estiver afastado da realidade, o contribuinte estará sendo vítima de uma ficção.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 1230/2016

fls.07

Assim concluiu Ávila (2005), após analisar o uso de pautas fiscais com valores totalmente distorcidos da realidade para fins de cobrança de ICMS (pauta ficta), na modalidade substituição tributária:

“1) a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é inconstitucional quando a diferença entre o preço efetivo de mercado e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for considerável, regular e atingir um número muito grande de casos, por violação ao disposto no artigo 150, §7º e no artigo 150, II da CF/88;

2) a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é ilegal quando a diferença entre o preço efetivo e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for incompatível com os preços usualmente praticados no mercado, por violação ao disposto no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96;”

É a esse tipo de pauta que o Ministro Relator se refere. Não é o caso da pauta fiscal do Estado de Roraima que é uma presunção e não ficção.

O Estado de Roraima decidiu utilizar o permissivo no § 2º do Art. 8º da LC 87/96 e determinou que a base de cálculo da substituição tributária dos produtos nela elencados, que inclui todos os produtos vendidos pela recorrente, é o referido preço estabelecido por ele em pauta fiscal.

Esta pauta fiscal não é baseada em valores fixados prévia e aleatoriamente. É feita criteriosamente, com levantamento do valor praticado ao consumidor final efetuado por Fiscais de Tributos Estaduais. Portanto, refletem o valor real da operação naquele momento.

Ao recolher a Substituição Tributária de suas vendas pelos valores estabelecidos na pauta fiscal, *in casu*, a recorrente cumpriu a sua obrigação com o fisco. Querer o fisco cobrar complemento do imposto, utilizando outro modo de apuração, conflita com a própria determinação do Estado, ao disposto na PORTARIA/SEFAZ/GAB Nº 170/2012 que estabeleceu a pauta fiscal no período fiscalizado. Não é factível a pretensão do fisco estadual.

Mesmo porque a época da autuação vigia o entendimento consagrado no julgamento da ADI 1.851, de que não cabe restituição ou complementação de imposto pago com base em fato gerador presumido, *in verbis*:



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 1230/2016

fls.08

“O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.” (ADI 1851, Rel. Min. Ilmar Galvão, 2003, Tribunal Pleno)

Veja que a decisão comporta apenas uma exceção que é a **restituição** na hipótese de sua não realização final. Não permite **complementação** do imposto pago, taxativamente.

Concluo meu voto, com a firmeza do entendimento de que o fisco não pode cobrar complementação do imposto pago pela recorrente baseado na pauta fiscal.

Deste modo, recebo o recurso voluntário, dou-lhe provimento, para reformar a decisão monocrática, votando pela improcedência do Auto de Infração nº 1850/2016.

É o voto.

ENIAS PEIXOTO DE OLIVEIRA
Conselheiro Relator



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: Nº 1230/2016

fls.09

DECISÃO:

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente: **BEBIDAS MONTE RORAIMA LTDA** e recorrido: **DIVISÃO DE PROCEDIMENTOS ADM. FISCAIS**,

RESOLVEM os membros da **CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA**, por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para reformar a decisão de primeira instância, julgando improcedente o Auto de Infração nº 001850/2016, nos termos do voto do relator, em desacordo com o parecer da Procuradoria do Estado, que entendia pela nulidade da ação fiscal. Foi voto vencido o Exmº. Sr. Conselheiro Evandro Barros de Souza, que entendia pela procedência da autuação, mantendo a posição deste Conselho, conforme Resoluções nº 21/2015 e 14/2016

SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA, em Boa Vista - RR, 05 de junho de 2018.

JARBAS MENEZES DE ALBUQUERQUE
Presidente

ENIAS PEIXOTO DE OLIVEIRA
Conselheiro Relator

EVANDRO BARROS DE SOUZA
Conselheiro

ARIOVALDO AIRES DE OLIVEIRA
Conselheiro

MIROCEM LEANDRO DAS CHAGAS FILHO
Conselheiro

DIEGO SILVA LOPES
Conselheiro

FERNANDA DOS SANTOS R. DE OLIVEIRA
Conselheira

SANDRO BUENO DOS SANTOS
Procurador do Estado