

PROCESSO - A. I. Nº 269187.0001/02-0
RECORRENTE - SORVANE S/A. (SORVANE SORVETES E PRODUTOS ALIMENTÍCIOS DO NORDESTE)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO Acórdão 3ª JJF nº 0175-03/02
ORIGEM - INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNET - 15.08.02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0293-11/02

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. BOMBONS, BALAS E PICOLÉS. ADOÇÃO DE MVA INFERIOR À PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Nas operações de saídas internas de mercadorias de estabelecimento filial atacadista, que as recebeu sem a retenção do imposto por transferências interestaduais, o vendedor está obrigado a efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS calculado com a aplicação da MVA 40%, tendo em vista que, neste caso, equipara-se a industrial, conforme prevê a legislação tributária estadual. Não acatadas as preliminares de nulidade. Não compete a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária estadual. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 26/03/02, para exigir o ICMS no valor de R\$1.055.008,29, acrescido da multa de 60%, por retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado – no cálculo do ICMS devido por substituição tributária, nas saídas internas de balas, sorvetes e bombons, cujas entradas foram provenientes de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o contribuinte aplicou a MVA de atacadista, quando o correto seria utilizar a MVA de industrial, conforme determina o artigo 372, § 1º, combinado com o artigo 355, inciso I e o artigo 356, § 2º, todos do RICMS/97, cujo percentual é de 40%, de acordo com o Anexo 88 – exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001.

O autuado apresentou defesa, através de advogado legalmente habilitado (fls. 17 a 39), suscitando, preliminarmente, a inaplicabilidade da Taxa SELIC na apuração do crédito tributário, com os seguintes argumentos:

1. muito vem se questionando acerca da legalidade da utilização da Taxa SELIC na “mora debitoris” tributária, porque impõe ao contribuinte uma pena maior do que a suportável, causa, não raro, da própria inadimplência da liquidação do crédito tributário;
2. o uso dessa taxa se choca com outros conceitos de ordem pública, causando um enriquecimento sem causa do credor.

Discorre longamente sobre o conceito dos juros incidentes sobre uma obrigação – os remuneratórios, os indenizatórios e os moratórios -, e conclui que a nossa legislação fiscal limita o cômputo dos juros de mora ao efetivo valor do prejuízo amargado pelo credor.

Apresenta um histórico de como surgiu a Taxa SELIC e procura demonstrar que, em comparação com outros índices inflacionários, ela é muito mais gravosa para o contribuinte. Discorre também sobre a Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, que substituiu a Taxa SELIC para as empresas enquadradas no Programa de Recuperação Fiscal – Refis, e advoga a tese de que a legislação que a previa foi derogada, tendo em vista que, entendendo-se de forma diferente, haveria uma afronta os princípios constitucionais da igualdade e isonomia.

Transcreve uma Decisão do STJ para corroborar seu entendimento de que a multicitada Taxa SELIC é uma taxa remuneratória, com aplicação restrita aos contratos de investimento, sendo, portanto, inconstitucional a sua utilização como juro de mora nas obrigações tributárias, haja vista que se equipara à exigência de um novo tributo.

No mérito, diz que o autuante pretende lhe impor o pagamento do diferencial da MVA, sob o argumento de que adquire os produtos enquadrados na substituição de estabelecimento de fabricante. Entende, todavia, que a legislação deve ser interpretada de acordo com a atividade que desenvolve em seu estabelecimento, ou seja, a MVA “independe e não se vincula com o enquadramento do fornecedor das mercadorias substituídas”. Dessa forma, como se enquadra na condição de Atacadista, conclui-se que a MVA de suas operações é de 30%, o que afasta a pretensão fiscal de majorá-la para 40%.

Destaca que a substituição tributária “para frente” – que atribui ao contribuinte a obrigação pelo pagamento do ICMS devido nas operações subseqüentes -, foi constitucionalmente validada através da Emenda Constitucional nº 03/93, que incluiu o § 7º ao artigo 150 da Carta Magna de 1988. Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 8º, inciso II, alínea “c”, combinado com seus §§ 2º e 5º, trouxe a regra geral para a apuração da base de cálculo do imposto:

- a) o valor da operação propriamente dita;
- b) as despesas transferíveis ao adquirente das mercadorias ou serviços;
- c) a margem de agregação da operação.

Prossegue dizendo que a “margem de valor agregado” nada mais é do que “a diferença entre o preço efetivamente pago pelo consumidor final do produto ou serviço, e aquele cobrado pelo seu fabricante, quando da venda desse bem ao intermediário na correspondente cadeia comercial”, sendo sempre um valor presumido, visto que será apurado a partir de uma fórmula hipotética.

Acrescenta que, consoante os §§ 2º a 5º, do artigo 8º, da Lei Complementar nº 87/96, o valor de agregação do ICMS – substituição tributária, deve ser calculado com base na seguinte ordem, sempre considerando que a primeira situação listada exclui a seguinte e sucessivamente:

1. a utilização do preço máximo para venda a consumidor, fixado pela autoridade pública competente;
2. a utilização do preço final a consumidor, sugerido pelo próprio fabricante do produto enquadrado no regime;

3. a utilização de uma margem hipotética de lucro, estimada entre o valor de venda praticado pelo fabricante e aquele efetivamente utilizado pelo varejista.

Salienta que inexistente, entre os Estados, um consenso entre os percentuais a serem aplicados e conclui que uma MVA de 40% é irreal e demasiada, não podendo ser utilizada no presente caso, devendo prevalecer o percentual de 30%, tal qual praticado.

Argumenta, ainda, que a margem de agregação usada pela legislação baiana foi derogada pelo § 4º, do artigo 8º, da Lei Complementar nº 87/96, na medida em que não foi promulgada Lei Estadual fixando os critérios para apuração do respectivo percentual de agregação, de forma científica e empírica, “o que não é suprido pela simples e mera divulgação do percentual de agregação propriamente dito”.

Conclui, assim, que a MVA trazida pelo autuante é inaplicável ao caso tratado, visto que:

1. não existe no ordenamento baiano, legislação fixando os critérios para apuração da margem hipotética de agregação, desrespeitando a disposição expressa do § 4º, do artigo 8º, da Lei Complementar nº 87/96;
2. o percentual de agregação trazido pela lei baiana não foi apurado com base “nos preços usualmente praticados no mercado considerado”, nem tampouco contou com a intervenção dos Sindicatos representativos do Setor de Sorvetes, o que invalida a margem de agregação proposta, de 40% sobre o valor da operação do fabricante ou equiparado.

Além disso, entende que a exigência fiscal afronta o princípio da isonomia, previsto no artigo 152, da Constituição Federal, que impede a diferenciação de tratamento despendido ao contribuinte do ICMS. Cita dispositivos da Carta Magna, o pensamento da doutrina e as Resoluções nºs 084/91, 3757/92 e 099/90 deste CONSEF, para corroborar sua argumentação de que a distinção da MVA, em decorrência da origem do fornecedor dos bens comercializados, não pode prosperar, devendo o Auto de Infração ser julgado nulo.

Finalmente, aduz que a própria SEFAZ já firmou o entendimento de que a operação por ele praticada deve ser enquadrada no “status” de atacadista, com MVA de 30%, como se depreende do Parecer GETRI/DAT nº 597/82, o qual foi ratificado pelo CONSEF através da Resolução nº 3757/92 (fls. 57 e 58) e pede a improcedência deste lançamento.

Os auditores designados para prestar a informação fiscal (fls. 79 a 81), mantêm o Auto de Infração e afirmam que todo o trabalho foi respaldado pela legislação estadual em vigor na data dos fatos geradores e a infração tipificada de maneira correta.

Alegam que os argumentos defensivos versam sobre assunto do âmbito da legislação fiscal federal (Taxa SELIC), sobre matéria constitucional (princípios da legalidade e da isonomia e definição da base de cálculo) e sobre a legitimidade dos critérios de fixação da MVA utilizados pela legislação da Bahia, os quais, por fugirem à sua competência, não serão objeto de comentário na informação fiscal.

Quanto ao mérito da questão – a aplicabilidade da MVA de atacadista ou de indústria nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa -, aduzem que o autuado adquire seus produtos em operações de transferência entre seus estabelecimentos a preço de custo, equiparando-se à indústria, nas operações subsequentes que realiza, devendo, portanto, aplicar a MVA de 40%, tendo em vista que, se o autuado efetuasse as aquisições de terceiros, a mercadoria já viria com a margem de lucro agregada ao preço da venda e, somente aí, seria

possível utilizar-se da MVA de 30%. Transcrevem o inciso I, do artigo 355, o § 2º, do artigo 356 e o § 1º, do artigo 372, do RICMS/97.

Quanto às decisões deste CONSEF, trazidas à baila pelo contribuinte, alegam que se trata de interpretações anteriores ao período fiscalizado, com base na legislação vigente à época dos fatos.

VOTO DA RELATORA DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

“Inicialmente, deixo de acatar a preliminar suscitada pelo autuado, já que, acorde o artigo 167, inciso I, combinado com o artigo 168, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade e de ilegalidade da legislação tributária estadual.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS retido e recolhido a menos, por substituição tributária, nas operações de saídas do estabelecimento do autuado, de balas, sorvetes e bombons com destino a contribuintes localizados na Bahia, com a utilização incorreta da MVA, tendo em vista que, de acordo com o autuante, o percentual correto seria de 40%.

Analisando os documentos acostados, constata-se que o contribuinte adquire seus produtos em operações de transferência entre seus estabelecimentos, situados em outras unidades da Federação, e, de acordo com o previsto no inciso I, do artigo 355, do RICMS/97, recebe as mercadorias sem a retenção do ICMS por substituição tributária. Ao praticar as operações de saídas subseqüentes dentro do Estado da Bahia, o autuado vem adotando a MVA de 30% para calcular o imposto devido quando, no entendimento da Fiscalização, deveria ser utilizada a MVA de 40%.

O RICMS/97 disciplina a matéria da seguinte forma:

Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, na hipótese de transferência de estabelecimento industrial localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subseqüentes, equiparando-se nestas operações à própria indústria, devendo ser observado pelo estabelecimento filial atacadista destinatário o disposto no § 2º do artigo seguinte; (grifos não originais)

Art. 356.

§ 2º Na hipótese do inciso I do artigo anterior e do inciso II do art. 375, caso, eventualmente, o estabelecimento destinatário adquira de terceiro outras mercadorias com o imposto pago por antecipação, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá o contribuinte utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação normal como o imposto retido ou antecipado, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto nas operações internas subseqüentes com aquelas mercadorias, observando-se, quanto à margem de valor adicionado (MVA), o disposto no inciso I do artigo anterior e no § 1º do art. 372.

Art. 372.

*§ 1º Nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas a substituição tributária por força de convênio ou protocolo, sempre que, em situações específicas, o próprio acordo interestadual dispensar a retenção do ICMS (art. 375), o estabelecimento destinatário não fará o pagamento por antecipação, ficando, porém, responsável pela retenção do imposto nas saídas internas subsequentes, caso em que se adotará como percentual da margem de valor adicionado (MVA) o previsto para as saídas efetuadas por estabelecimento atacadista, **exceto no caso de operações com mercadorias em que a aquisição interestadual tiver sido feita a título de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, hipótese em que se adotará a MVA de industrial.** (grifos não originais)*

Assim, da análise da legislação vigente à época dos fatos geradores, o autuado, para efeito de adoção da MVA no cálculo do ICMS por substituição tributária, equipara-se ao industrial, tendo em vista que:

1. nas entradas de mercadorias oriundas de outros Estados, por transferência de outros estabelecimentos da mesma empresa, o valor adotado para os produtos é o de *custo*, não havendo, portanto, nenhuma agregação de margem de lucro;
2. se o autuado adquirisse de terceiros as mesmas mercadorias, o valor de aquisição já traria embutido o lucro do estabelecimento vendedor e, nesse caso, justificar-se-ia a adoção da MVA de 30%, como deseja o contribuinte;
3. no caso em análise, a MVA a ser utilizada é a indicada no Anexo 88 para estabelecimento industrial – de 40% e não de 30%, como utilizado pelo autuado -, porque, de acordo com o inciso I, do artigo 355, combinado com o § 1º, do artigo 372, do RICMS/97, nessa situação específica, a empresa atacadista equipara-se ao estabelecimento industrial para efeito de apuração da base de cálculo do imposto por substituição tributária.

Ressalte-se, por oportuno, que o Parecer e as decisões, trazidos à colação pelo autuado, foram exarados com base em uma interpretação da legislação vigente à época dos fatos geradores então ocorridos, não podendo mais ser aplicados à presente situação.

Em situação similar, este CONSEF já se pronunciou, em data mais recente, pela adoção da MVA de 40%, no Acórdão JF nº 1622/99, o qual foi confirmado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 1489/00. O Relator de 2ª Instância assim se expressou em seu voto:

Por força do art. 355, I, deve-se equiparar o estabelecimento filial atacadista à industrial, havendo operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, pois responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes, ficando o estabelecimento comercial na condição de substituto e o estabelecimento industrial na condição de substituído. Motivo pelo qual se aplica a MVA de 40% prevista no regulamento.

Da análise da peça defensiva, verifica-se que o recorrente, no percurso de suas argumentações, suscitou a ilegalidade da presunção legal para a apuração da base de cálculo na hipótese acima descrita, entretanto, aplicou anteriormente a margem de lucro relativa a estabelecimento atacadista, deste modo, implicitamente reconhecendo a legalidade da presunção legal, somente não concordando com a equiparação do art. 355, I, fazendo incidir sobre suas operações uma MVA de 40%.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte, devidamente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento realizado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que, ao analisar a acusação de ter havido recolhimento a menor do ICMS em operações sujeitas à substituição tributária, fruto da errada aplicação da MVA prevista na operação, ratificou o procedimento fiscal e exarou o Acórdão nº 0175-03/02, pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, impetrou o presente Recurso Voluntário anexando suas razões recursais, às fls. 95 a 146, trazendo ainda, às fls. 147 a 153, os Acórdãos exarados pela 1ª CJF nºs 0099/90 e 3757/92, referente a autos de infração sobre a mesma matéria, lavrados contra o recorrente e que foram julgados improcedentes, para corroborar com sua tese de Recurso. Contudo, apesar do Recurso Voluntário nos devolver toda a matéria da lide, verifiquei que os argumentos trazidos em grau de Recurso são os mesmos da defesa impugnativa e, em certos trechos, até a transcrição literal daquela peça processual, que foram examinados e fundamentado na Decisão Recorrida. Por isso, deixo de transcrevê-los para não tornar este relatório simplesmente repetitivo.

A PROFAZ forneceu Parecer de fls. 153, nos seguintes termos:

“O Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão de 1ª Instância traz os mesmos argumentos já analisados e decididos no julgamento efetuado, em alguns momentos até transcrição integral da peça impugnativa. Nada traz que possa ensejar qualquer análise por parte deste colegiado, nem em relação a fatos, ou documentos ou novos fundamentos de direito, ao contrário, trata de argumentos as vezes estranhos ao objeto da autuação, como aplicação da taxa SELIC.

No mais, seus argumentos são contra a constitucionalidade da substituição tributária, o que se constitui em discussão superada tanto por ter sede constitucional, como respaldo dos Tribunais. O que fica efetivamente evidenciado é o intuito de retardar o julgamento da lide na esfera administrativa, o que denota o caráter procrastinatório do Recurso em análise. Enfim, em que pese o fato de o Recurso voluntário devolver a matéria, em sua totalidade, à apreciação desse Conselho, as razões oferecidas pelo recorrente são inócuas, inaptas para proporcionar a modificação do julgamento. Por esse motivo, entendemos que não deve ser provido o Recurso.”

VOTO

Dado ao exame e análise dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, constatei que os argumentos trazidos à lide em sede de Recurso Voluntário são os mesmos já despendidos quando da interposição da defesa impugnativa. Observo que apesar de o Recurso Voluntário ter o condão de devolver toda a matéria em controvérsia para nova apreciação do colegiado, não vejo como prosperarem os argumentos do contribuinte/recorrente, tendo em vista que os senhores julgadores de 1ª Instância esgotaram, com a fundamentação de direito quando do julgamento realizado, qualquer chance da peça recursal vir a obter êxito neste novo julgamento.

Diante do exposto, concedo o meu voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão Recorrida em todos os seus termos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269187.0001/02-0, lavrado contra **SORVANE S/A. (SORVANE SORVETES E PRODUTOS ALIMENTÍCIOS DO NORDESTE)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.055.008,29**, sendo R\$780.115,21, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e de R\$274.893,08, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da citada lei, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFAZ