

A. I. Nº - 298953.0002/01-9
AUTUADO - SORVANE S/A
AUTUANTES - OTHONIEL SANTOS FILHO e EJANAILTON BERNARDO DA HORA BRAGA
ORIGEM - INFAZ PIRAJÁ
INTERNET - 23/07/2002

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0226-03/02

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BOMBONS. BALAS. PICOLÉS. a) RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. 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 de 40%, tendo em vista que, neste caso, equipara-se a industrial, conforme prevê a legislação tributária estadual. b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Infração caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO A MAIS. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES NOS RETORNOS DE VENDAS EM VEÍCULO. Foi retificado o levantamento fiscal, reduzindo-se o débito originalmente apurado. Não acatadas as preliminares de nulidade. Não compete a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária estadual. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 03/07/01, para exigir o ICMS, no valor de R\$187.158,08, acrescido das multas de 60% e 150%, em decorrência de:

1. Retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, em razão da utilização de MVA menor que a prevista no Anexo 88 do RICMS/BA – período de abril a dezembro de 1997;
2. Falta de recolhimento do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, em razão de ter deduzido do valor do ICMS-ST a recolher, valores relativos a crédito fiscal dos retornos de vendas em veículos – período de janeiro a julho de 1997;
3. Recolhimento a menos do imposto em razão de erro na apuração dos valores, por ter utilizado crédito fiscal em valor superior ao que tinha direito nas operações de retorno de vendas em veículo (código fiscal de operações nº 195), sendo que, em alguns casos, os créditos utilizados superam as remessas para fora do estabelecimento - exercício de 1997.

Antes de ser lavrado o presente lançamento, foi emitido o Termo de Intimação para Pagamento, previsto no artigo 32 do RPAF/99 e acostado às fls. 118 a 120, para que o contribuinte pudesse efetuar o pagamento do débito, no prazo de dez dias, sem a imposição de penalidade, relativamente às infrações 1 e 2, mas o autuado preferiu não fazê-lo.

Foi então lavrado este Auto de Infração e o autuado apresentou defesa, através de advogado legalmente habilitado, às fls. 535 a 553, com a seguinte argumentação:

Infração 1 – diz que a exigência fiscal é inconstitucional porque nega vigência ao princípio da isonomia, que impede a diferenciação de tratamento tributário em razão da natureza do estabelecimento. Transcreve artigos da Constituição Federal, o entendimento da doutrina sobre a matéria e decisões deste CONSEF (Resolução 0084/91 e a Resolução nº3757/92), pedindo a nulidade deste item do lançamento.

No mérito, afirma que os autuantes pretendem lhe impor, indevidamente, o pagamento do diferencial da MVA em dez pontos percentuais (de 30% para 40%), sob a alegação de que adquire os produtos enquadrados na substituição tributária de estabelecimento fabricante, devendo ser equiparado a ele. Entende, entretanto, que a legislação pertinente deve ser interpretada de acordo com a atividade que desenvolve e não em consonância com a atividade a que se vincula o fornecedor das mercadorias, como previsto no item 7 do Anexo 88 c/c a alínea “a” do inciso II do artigo 61, do RICMS/97. Assim, conclui que, considerando que seu estabelecimento se enquadra na condição de Atacadista, a MVA a ser utilizada para o cálculo do ICMS por substituição deve ser de 30%, o “que afasta a pretensão fiscal respectiva de majorá-la para 40%”.

Discorre sobre a legislação que instituiu a Substituição Tributária “para frente” – que atribui ao contribuinte a obrigação pelo pagamento do ICMS devido nas operações subsequentes –, cita dispositivos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/96 e relaciona as sistemáticas legais previstas para a apuração da “margem de valor agregado”. Finaliza dizendo que uma MVA de 40% é irreal e demasiada, não podendo ser utilizada no presente caso, devendo prevalecer a MVA de 30% que utiliza em suas operações de saídas.

Alega, ainda, que a margem de agregação utilizada pela legislação baiana foi derogada pela Lei Complementar nº 87/96, no § 4º do artigo 8º, uma vez que não foi promulgada Lei Estadual fixando os critérios para apuração do respectivo percentual de agregação, para fins de cálculo do imposto por substituição tributária. Aduz que a Lei Baiana somente fixa o percentual de agregação a ser aplicado sobre o preço do fabricante, “o que não supre a exigência da Lei Complementar 87/96, que reclama a fixação dos respectivos critérios para apuração dessa margem”.

Prossegue dizendo que a margem de agregação trazida pelo RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 não atende às condições mínimas de validade previstas na citada Lei Complementar, visto que não se baseou em levantamento de preços praticados pelo mercado de sorvetes, nem tampouco contou com a participação dos Sindicatos representativos do setor, não possuindo, assim, nenhuma base científica a lhe sustentar.

Finalmente, alega que a própria SEFAZ já firmou entendimento de que a operação por ele praticada deve ser enquadrada no *status* de atacadista, com MVA de 30%, conforme o Parecer GETRI/DAT nº 597/82, ratificado na Resolução nº 3757/92 exarada pelo CONSEF (fls. 573 e 574).

Infração 2 – afirma que é improcedente, uma vez que o levantamento fiscal está eivado de equívocos e cita o erro cometido pelos autuantes, relativamente à escrituração de 28/02/97, ao indicarem o débito de R\$2.293,36, quando o correto seria R\$293,36. Refaz o demonstrativo e apura o débito no valor de R\$4.607,72 (fl. 575).

Infração 3 – alega que este item também não pode prosperar devido aos erros cometidos pelos prepostos fiscais, já que o trabalho foi elaborado com base na data de emissão da nota fiscal e não

na data da efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento e, além disso, ocorreram erros grosseiros de cálculo, como o somatório das Notas Fiscais nºs H3256 e H3472 que perfaz o montante de R\$2.295,23 e não R\$13.025,13, como apurado pelos autuantes.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 581 a 590), mantêm o lançamento, sob os seguintes argumentos:

Inicialmente, afirmam que o autuado possui autorização da SEFAZ para emissão de documentos e livros fiscais por processamento de dados, estando obrigado a apresentar os arquivos magnéticos de suas operações mercantis.

Entretanto, impossibilitado de fornecer tais arquivos magnéticos no *layout* previsto no Anexo 64, do RICMS/97, o contribuinte solicitou a sua apresentação em formato de planilha Excel, por CFOP, conforme os seus livros Registros de Entradas e Saídas, o que foi aceito pela Fiscalização por estar previsto no citado RICMS/97, à época dos fatos geradores. Dessa forma, esclarecem que todo o trabalho fiscal foi desenvolvido a partir das mencionadas planilhas fornecidas pelo autuado.

Quanto à infração 1, alegam que o autuado está enquadrado na condição de filial atacadista e recebe as mercadorias que comercializa, por transferência, da indústria situada em outro Estado, estando obrigado a efetuar o pagamento do ICMS, por substituição tributária, utilizando-se da MVA de 40%, a partir de 1997, nas operações de saídas por ele realizadas. Transcrevem o artigo 23 da Lei nº 7.014/96, os artigos 355 e 356 do RICMS/96 e do RICMS/97 para comprovar as suas assertivas e aduzem que o Parecer GETRI e as Resoluções trazidos pelo contribuinte não podem ser aplicados, pois foram emitidos com fundamento na legislação anterior ao período fiscalizado.

Em relação à infração 2, afirmam que não realizaram um levantamento fiscal propriamente dito, mas apenas utilizaram os arquivos magnéticos entregues pelo contribuinte, que, até prova em contrário, são a cópia fiel dos registros em seus livros fiscais, mesmo porque foram realizados testes com as notas fiscais impressas e não foi detectada nenhuma diferença na escrituração.

Por fim, explicam que apuraram, em fevereiro/97, o débito de R\$2.293,36 (ao invés de R\$293,36 como encontrado pelo contribuinte), com base nos arquivos magnéticos do autuado, de acordo com o Demonstrativo da Diferença do Recolhimento de ICMS Retido, acostado à fl. 13.

Relativamente à infração 3, argumentam que as alegações defensivas não fazem sentido, uma vez que manipularam os arquivos magnéticos do contribuinte e não as notas fiscais individualmente. Dessa forma, entendem que não há nenhuma importância em se observar a data de emissão do documento fiscal ou de entrada das mercadorias em retorno ou mesmo o somatório das Notas Fiscais citadas pelo autuado.

Esclarecem que, de janeiro a julho de 1997, o contribuinte observou as disposições do artigo 421 do RICMS/97, isto é, emitiu a nota fiscal de simples remessa nas saídas para vendas fora do estabelecimento (CFOP 596), debitando-se do imposto destacado e, nos retornos, emitiu a nota fiscal de entrada, creditando-se do imposto também ali destacado (CFOP 195).

Entretanto, de agosto a dezembro de 1997, afirmam que o autuado descumpriu o citado dispositivo regulamentar ao: emitir a nota fiscal de simples remessa nas saídas para vendas fora do estabelecimento (CFOP 596), debitando-se do imposto destacado e, nos retornos, proceder ao estorno de tais valores (CFOP 195), lançando o débito de ICMS pelas notas fiscais de venda (CFOP 514), conforme cópias do livro Registro de Apuração do ICMS acostadas aos autos, às fls. 593 a 605). Ressaltam, contudo, que embora tenha agido em desconformidade com as normas regulamentares, o contribuinte infringiu apenas uma obrigação acessória, não havendo prejuízo para o Estado.

Acrescentam que o problema ocorreu no primeiro procedimento adotado (ou seja, de janeiro a julho de 1997), pois, ao confrontarem as saídas, por simples remessa e por vendas efetivamente realizadas, com o retorno das mercadorias não vendidas, constataram que o autuado utilizou, a maior, o crédito relativo às entradas pelos retornos, devendo ser exigida a diferença de ICMS recolhida a menos.

Em razão de terem sido anexados novos documentos pelos autuantes, o autuado foi intimado a se pronunciar e o fez, às fls. 615 a 622, alegando o seguinte, em relação à infração 1:

1. o RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 foi editado apenas para regulamentar a Lei nº 7.014/96, a qual, em nenhum de seus artigos, prevê a equiparação de estabelecimento atacadista a industrial, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS. Transcreve o artigo 23 da Lei nº 7.014/96 e alega que o mencionado Decreto jamais poderia ampliar a abrangência da Lei que busca detalhar, sob pena de ferir o Princípio da Hierarquia das leis;
2. é contribuinte substituto e, portanto, o fato gerador do imposto ocorre no momento em que realiza as saídas subseqüentes das mercadorias. Dessa forma, entende que, sendo atacadista, a MVA a ser aplicada na apuração do imposto por substituição deve ser de 30%. Transcreve o artigo 4º da Lei nº 7.014/96;
3. a própria SEFAZ já firmou entendimento de que deve ser enquadrado como atacadista, com MVA de 30%, conforme o Parecer GETRI/DAT nº 597/82, posição que foi ratificada pelo CONSEF por meio da Resolução nº 3757/92.

Quanto às infrações 2 e 3, afirma que a diferença apontada pelos autuantes é decorrência da forma de apuração dos créditos, já que tais lançamentos foram realizados levando-se em conta a data efetiva da entrada das mercadorias e os autuantes consideraram a data de emissão das notas fiscais. Salienta, porém, que “o valor divergente é quase insignificante frente ao volume de documentos fiscais emitidos, o que vem determinar que tais diferenças são fruto de pequenos equívocos na hora dos lançamentos, o que é até normal, visto o grande volume de documentos emitidos”.

Finaliza dizendo que o levantamento fiscal está eivado de incorreções, mas, em nenhum momento, atribuiu aos autuantes a prática de manipulação dos dados, reconhecendo, ainda, que o trabalho realizado é de alto nível, quase que se resumindo, a impugnação, a uma única imputação, qual seja, a utilização de MVA menor (30%) que a aplicada pela fiscalização (40%).

A final, pede o arquivamento do processo, já que é impossível acolher a informação fiscal, “ante a permanência dos erros já apontados na impugnação”.

Esta 3ª JJF, em face da controvérsia em relação aos itens 2 e 3 da autuação, decidiu converter o PAF em diligência (fls. 625 e 626) para que fiscal estranho ao feito, à vista dos livros e documentos fiscais, conferisse o trabalho da fiscalização e informasse o real valor do débito.

O diligente, às fls. 627 a 629, informou o seguinte, relativamente à infração 2:

1. que revisou a sistemática de cálculo e conferiu, por amostragem, os lançamentos cruzando-os com os registros nos livros fiscais e nos demonstrativos de vendas em veículos, constatando, a final, “a efetiva consistência dos dados”;
2. quanto à alegação defensiva, de que houve equívoco dos autuantes, ao indicarem o débito de R\$2.293,36, quando o correto seria R\$293,36, no mês de fevereiro/97, afirma que não procede, pois o cálculo foi feito de forma idêntica para todos os meses em que ocorreram diferenças e estão corretos. Acrescenta que “a seqüência de cálculos estão devidamente explicitados na informação fiscal, fl. 588, não deixando dúvidas quanto às operações e suas fontes”.

Quanto à infração 3, o diligente assim se pronunciou:

1. diz que a planilha acostada à fl. 509 pelos autuantes demonstra todos os passos adotados para o cálculo das diferenças apontadas, decorrentes de vendas fora do estabelecimento e o cálculo se resume na apuração dos valores das CFOP 195, que se origina da diferença entre os valores das CFOP 596 e CFOP 514, demonstrando os valores efetivamente creditados pelo autuado;
2. efetivamente houve um equívoco dos autuantes, no somatório das Notas Fiscais nºs H3256 a H3472, que, na verdade é de R\$2.295,23 e não R\$13.025,13, consoante o que consta da coluna “imposto debitado de outras saídas não especificadas” do livro registro de Apuração do ICMS de novembro/97;
3. após essa constatação, elaborou novo demonstrativo com a redução do débito, de R\$32.132,05 para R\$21.402,61 (fls. 630 e 631);
4. finalmente ressalta que, em face da apuração mensal do imposto, “não houve repercussão significativa por não ter sido considerada, no trabalho dos autuantes, a data da efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da autuada”.

Os autuantes e o autuado foram cientificados do resultado da diligência, mas não se manifestaram nos autos.

VOTO

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 equivocada da MVA, tendo em vista que, de acordo com o autuante, o percentual correto seria de 40%.

Analisando os documentos acostados aos autos, 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 subsequentes 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 subsequentes, 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 subseqüentes, 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 JJJ nº 1622/99, o qual foi confirmado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio 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 a 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%.

Quanto à infração 2, o autuado alega que é improcedente, uma vez que o levantamento fiscal está eivado de equívocos. Entretanto, fiscal estranho ao feito, após analisar os livros e documentos fiscais confirmou a consistência do levantamento elaborado pelos autuantes, afirmando que não houve o equívoco suscitado pelo contribuinte no mês de fevereiro/97. Dessa forma, acato o resultado da diligência, mesmo porque não foi impugnado nem pelos autuantes nem pelo autuado e mantenho, na íntegra, o débito exigido nesta infração.

Em relação à infração 3, o diligente constatou o cometimento de um equívoco pelos autuantes, ao consignarem, no mês de novembro/97, o valor de R\$ R\$13.025,13 para o somatório das Notas Fiscais nºs H3256 a H3472, quando o correto seria R\$2.295,23 e, após refazer o levantamento, reduziu o débito de R\$32.132,05 para R\$21.402,61, conforme os documentos de fls. 630 e 631. Sendo assim, acato o novo valor de débito apurado pelo fiscal estranho ao feito, mesmo porque não foi contestado pelas partes.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298953.0002/01-9**, lavrado contra **SORVANE S/A.**, devendo ser intimado o sujeito passivo para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$176.428,18**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$169.820,46 e 150% sobre R\$6.607,72, previstas no art. 42, II, “a” e “e” e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA- PRESIDENTE/RELATORA

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO- JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR