

PROCESSO - A. I. Nº 271351.0008/20-5
RECORRENTE - JUAREZ CHAVES SANTOS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF Nº 0169-05/20-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFRAZ SUDOESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/02/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0372-12/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PAGAMENTO A MENOS. Há autorização legal e regulamentar para uso de pauta fiscal nas operações com “macarrão instantâneo”, “biscoitos recheados” e “wafers”. Deve o Sujeito Passivo pleitear restituição dos valores recolhidos que se revelarem superiores aos preços de mercado praticados. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0169-05/20-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 01/06/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 128.384,21, em razão de quatro infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas a Infração 04, descrita da forma a seguir:

Infração 04 – 07.01.02 – Recolhimento a menor de imposto devido por antecipação, nas aquisições provenientes de outras unidades federativas. Valor do imposto: R\$112.354,25.

Fatos geradores afetados: janeiro, março abril, junho a setembro e dezembro de 2017; fevereiro, abril, junho a agosto, outubro e dezembro de 2018; janeiro, março, maio, julho, setembro, novembro de 2019.

Enquadramento legal: art. 8º, II e § 3º, além do art. 23 da Lei 7.014/96; art. 289 do RICMS-BA; multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei retro mencionada.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 03/12/2020 (fls. 215 a 219) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Em primeiro lugar, certifique-se neste julgamento, que não há controvérsia instalada quanto às infrações 01, 02 e 03, até porque, a autuada providenciou pagamento, cujo montante deverá ser homologado pelo setor competente.

A discussão está presa somente em relação à infração 04.

De outra sorte, não há alegações preliminares formuladas.

Independente disto, o lançamento sob análise cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua lavratura, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado SLCT.

Assim, o auto de infração está formalmente correto, com o preenchimento de todos os requisitos, de cuja inobservância poderia desencadear nulidades.

Já no mérito da infração 04, também não há discordia sobre os cálculos efetuados pela fiscalização, relativamente aos números propriamente ditos.

Igualmente restou incontrovertida a discussão a respeito das mercadorias, que nesta irregularidade estão sendo exigidas, tendo como referencial a margem de valor agregado (MVA).

A discrepância está no critério de quantificação da base de cálculo adotada no auto de infração, com a qual a impugnante não concorda.

Isto porque – em boa parte do demonstrativo de fls. 132 a 138 - a cobrança se deu a partir da utilização de

valores fixados em pautas fiscais, sendo eles correspondentes à base de cálculo do ICMS. A impugnante entende que tais valores não traduzem parâmetros de preços razoáveis de mercado.

Em primeiro lugar, não cabe aqui, neste PAF, saber se a base de cálculo efetivamente realizada acabou sendo inferior à base presumida. Esta é uma circunstância a ser aferida em outro momento da cadeia produtiva, quando do consumo final do produto, a partir do qual qualquer questionamento deverá ser feito em sede de restituição administrativa e/ou judicial, por parte de credor legitimado.

Neste raciocínio, não seria possível estabelecer-se pautas para as situações individuais dos contribuintes. As quantias pautadas partem de investigações desenvolvidas pelo Estado da Bahia junto ao mercado consumidor, visando encontrar a média ponderada de preços para cada tipo de mercadoria. É assim que está refletido nos comandos da Lei 7.014/96, arts. 19 e 23, com a redação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores abrangidos neste PAF:

Art. 19. A base de cálculo do ICMS poderá ser fixada mediante pauta fiscal, de acordo com a média de preços praticados no Estado, para efeito de pagamento do imposto, quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado ou quando for difícil a apuração do valor real da operação ou prestação:

(...)

VI - nas operações com outras mercadorias definidas em regulamento.”

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes:

(...)

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.

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

Logo, para os produtos ora sob contenda, tem a pauta fiscal suporte no regulamento baiano do ICMS.

Assim está previsto designadamente no art. 375 e respectivos parágrafos, cuja validade e eficácia perduraram durante todo o período alcançado pela autuação. Pela dicção de todo o comando, os valores fixados em pauta, são aplicáveis tanto para as operações internas quanto para as operações interestaduais, não havendo discriminação de origem na cabeça do citado artigo. É preciso lembrar que a antecipação tributária cobre todos os elos da cadeia de produção, indo até ao preço estimado médio praticado pelo varejo na revenda, não importa se as operações anteriores tenham originado de dentro ou de fora da Bahia.

Portanto, a adoção da pauta fiscal dentro do regime de antecipação, tem previsão estatuída no art. 375, cuja transcrição tem aqui ressonância:

Art. 375. O Superintendente de Administração Tributária fixará, mediante pauta fiscal, o valor mínimo da base de cálculo para efeitos do lançamento do imposto por substituição ou antecipação tributária nas operações com macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, macarrão instantâneo, pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares e torradas em fatias ou raladas, todos derivados de farinha de trigo.

§ 1º O documento fiscal referente às operações internas realizadas por fabricantes ou suas filiais atacadistas com biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares, produzidos neste Estado, conterá o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes.

§ 2º O documento fiscal referente às operações interestaduais com as mercadorias mencionadas neste artigo conterá o destaque do ICMS exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, a serem realizadas na unidade federada de destino.

Se as variações de preços divergiram especificamente para o autuado, compete a este, fazer comparações no instante das revendas, e à vista destas operações, promover a repetição do indébito dentro das exigências feitas

pela legislação.

As arguições de benefício da dúvida e de interpretação mais favorável, são apropriadas no campo das penalidades. A discussão que se instala é sobre tributo, considerar-se como correto ou não o critério de quantificação da base de cálculo adotada pela fiscalização.

Tampouco se pode afirmar, com convicção, ter havido no processo desacato ao princípio da vedação de confisco, como também não se comprova ter ocorrido enriquecimento sem causa, por falta de demonstração do preço efetivamente direcionado para o consumidor final, pois será este que servirá de base comparativa com o valor pautado, cuja avaliação extrapola os limites deste processo, vale de novo repetir.

Posto isto, há de ser julgado o auto de infração PROCEDENTE, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 233 a 246, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Informa, inicialmente, que reconhece as infrações 01, 02 e 03, contestando apenas a Infração 04.

Alega que o método adotado pela fiscalização foi diferente daquele adotado pela empresa, pois a autoridade fiscal usou a pauta fiscal, em vez da MVA, para apurar a base de cálculo nas aquisições de biscoitos recheados, wafers e macarrão instantâneo, pauta esta que representa um aumento de imposto em mais que o dobro, considerando o preço de venda praticado na operação. Transcreve o texto dos arts. 9º, parágrafo único, 9º-A, 19 e 23, todos da Lei nº 7.014/96 em apoio aos seus argumentos.

Com base na legislação citada, defende que a fixação de base de cálculo com base em pauta fiscal está condicionada aos casos em que o valor declarado pelo contribuinte seja inferior ao de mercado, ou quando o preço real for de difícil apuração, hipóteses que, garante, não ocorrem no casos dos presentes autos, pois os preços declarados nos documentos fiscais são reais e não estão abaixo dos de mercado.

Transcreve, ainda, os artigos 289, §§ 14 e 15, art. 375, § 1º, para sustentar a ideia de que o art. 289 não autoriza o uso de pauta fiscal mas só de MVA, enquanto que o art. 375 só se aplica a operações internas, por não ser razoável adotar-se a pauta fiscal para produtos oriundos de outros Estados, ainda mais industrializados. Acrescenta que a pauta retratando valores bem superiores às vendas realizadas acabaria aumentando ilegalmente a "alíquota" do ICMS, conforme se observa na planilha de demonstração da proporcionalidade do imposto sobre o preço real de compra e sobre o lucro bruto da empresa; aponta, a propósito, percentuais que variam de 18% para 49,55% (biscoito recheado), para 51,54% (wafers) e 29,5% (macarrão instantâneo), com lucro bruto projetado de 111,60%, 180,55% e 53,24%, respectivamente, além de variações absurdas entre os preços efetivos e os estimados, em percentuais indicados às fls. 160 e 161.

Transcreve, ainda, o art. 2º, §§ 1º e 2º, do RPAF-BA, art. 112 do CTN e 150, II e IV, invocando em seu favor que, em caso de dúvida, seja dada a interpretação mais favorável, bem como o princípio da isonomia, o da vedação ao enriquecimento sem causa e o da vedação ao confisco.

Informa que juntou, à sua peça recursal, planilha, demonstrando os efeitos decorrentes da adoção da pauta fiscal como parâmetro para formação da base de cálculo do imposto, em detrimento do procedimento adotado pelo contribuinte quando da antecipação do ICMS-ST, através da aplicação das MVAs indicadas no Anexo I, concluindo que os preços adotados estão fora da realidade e muito acima dos preços praticados, provocando um aumento insuportável da carga tributária e propiciando um enriquecimento sem causa do Estado. Transcreve a doutrina de Cláudio Borba, em apoio aos seus argumentos.

Pede, por fim, a improcedência da Infração 04.

Termos em que, pede deferimento.

É o relatório.

VOTO

Considerando que não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito recursal, nos termos em que segue.

A conduta autuada foi descrita como “*Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que inexiste autorização legal p/ utilização de pauta fiscal nas operações autuadas. Alega também, que os preços praticados pelo mercado estão muito aquém dos valores de pauta utilizados pelo fisco no presente lançamento. Requer, que em caso de dúvida, seja dada a interpretação mais favorável da lei.

Quanto à falta de autorização legal para fixação de pauta para as operações com macarrão instâneo e biscoitos, não assiste razão ao Sujeito Passivo, pois a pauta fiscal para as operações autuadas não foi ato arbitrário, mas decorreu da autorização dada pelo art. 23, inciso II, c/c o § 3º da Lei nº 7.014/96, abaixo transscrito:

“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.

...
§ 3º Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II (grifo acrescido) do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador.

...”

Como se vê, o § 3º acima transcrito, prevê a possibilidade de adoção de pauta fiscal nas situações previstas em regulamento.

O RICMS/12, por sua vez, em seu art. 375, caput, autorizou expressamente a pauta fiscal para as operações com “macarrão instâneo”, “biscoitos” e “wafers”, conforme abaixo:

“Art. 375. O Superintendente de Administração Tributária fixará, mediante pauta fiscal, o valor mínimo da base de cálculo para efeitos do lançamento do imposto por substituição ou antecipação tributária nas operações com macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, **macarrão instantâneo**, pães, inclusive pães de especiarias, **biscoitos**, bolachas, bolos, waffles, **wafers e similares** (grifos acrescidos) e torradas em fatias ou raladas, todos derivados de farinha de trigo.

...”

Assim, diferentemente do que afirma a Recorrente, há sim previsão legal para a fixação de pauta nas operações autuadas.

Quanto à alegada majoração da base de cálculo comparativamente aos preços praticados no mercado, é importante destacar, que uma vez recolhido o imposto, conforme prevê a legislação, poderá o Sujeito Passivo pleitear, efetivamente, a restituição do montante do preço praticado que venha a se revelar inferior àquele utilizado como base para a antecipação tributária, proporcionalmente.

Não pode, todavia, furtar-se ao adimplemento do tributo devido por força das aquisições que fizer, pois instituído por lei e associado às vendas posteriores que regularmente realiza, já que se trata de obrigação a todos imposta.

Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que assim se posicionou no julgamento do RE nº 593.849/MG, conforme ementa abaixo:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva (grifo acrescido), à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

..."

De fato, como ressalta o aresto transrito, a garantia do direito à restituição do excesso, não inviabiliza a substituição tributária progressiva, já que tal sistemática atende a interesse público de facilitar a fiscalização centralizada das operações praticadas pelo estabelecimentos do setor econômico em apreço.

Assim, entendo que sem prejuízo de eventual direito à restituição do excesso (desde que prove a realização de operações com preços inferiores aos antecipados), o Sujeito Passivo está obrigado a antecipar o ICMS nas aquisições oriundas de outras Unidades Federadas.

Pode, todavia, como já dito, pleitear restituição, direito que decorre não somente do prévio recolhimento, mas também, e principalmente, da prova (a ser feita pelo contribuinte), da prática de preços inferiores àqueles antecipados, em petição e procedimento próprios, dirigidos à inspetoria fazendária de sua circunscrição.

Tal conclusão decorre da legislação posta, que não pode ser afastada em prestígio a alegados princípios constitucionais, uma vez que refoge a este Conselho de Fazenda, a apreciação de arguição de constitucionalidade, nos termos do art. 167, inciso I do RPAF/99, abaixo transcrito:

"Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de constitucionalidade;
..."

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

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 271351.0008/20-5, lavrado contra JUAREZ CHAVES SANTOS, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 128.384,21, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42 II “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR/PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS