

A. I. Nº - 279104.0001/06-6  
AUTUADO - SORVANE SORVETES E PRODUTOS ALIMENTÍCIOS DO NORDESTE S/A.  
AUTUANTE - JOSÉ VICENTE NETO e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 04/10/06

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0295-03/06**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO ATACADISTA. **a)** RETENÇÃO DO IMPOSTO A MENOS. APLICAÇÃO INCORRETA DA MVA. A lei atribui ao atacadista distribuidor a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Correta a aplicação da MVA de 40%, por se tratar de mercadorias recebidas em transferência da própria empresa. Infração subsistente. **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Na informação fiscal foi refeito o levantamento fiscal o que resultou em redução do débito. Infração elidida parcialmente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. Restou comprovado que se trata da aquisição de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e vedado a utilização dos créditos. Infração subsistente. **b)** RELATIVO À APROPRIAÇÃO TOTAL DE AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO PERMANENTE EM VEZ DA COTA DE 1/48. Infração não contestada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. É devido o imposto relativo a compra em outros Estados de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento. Rejeitado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 29/04/06, para exigir ICMS no valor de R\$1.239.634,06, acrescido das multas de 60% e 150%, relativo às seguintes infrações:

01. Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Consta, na descrição dos fatos que foi aplicada a MVA de atacado (30%), quando o correto seria aplicar a MVA de indústria (40%), conforme anexos 1A a 1G - R\$957.600,96.
02. Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme Anexo 2 - R\$170.220,31.
03. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para

contribuintes localizados neste Estado. Consta, no campo da descrição dos fatos que foi calculado o imposto utilizando a MVA de indústria (40%) até 11/2004 e a partir de 12/2004 foi calculado com Preço Máximo ao Consumidor, conforme anexos 3A a 3D - R\$43.328,03.

04. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Anexos 4A a 4C - R\$32.530,83.

05. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme Anexos 5 - R\$9.662,33.

06. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, conforme Anexos 6A a 6C - R\$26.291,60.

O autuado, na defesa apresentada às fls. 260 a 305, através de seu representante legalmente constituído (fl. 307), inicialmente discorre sobre as infrações e preliminarmente afirma que as multas aplicadas são abusivas e de caráter confiscatório nos termos do art. 5º, LV da Constituição Federal (CF). Cita trechos de autoria dos professores Vittorio Cassone e Luiz Emydio F. da Rosa Júnior, para reforçar o seu entendimento quanto à aplicação de penalidades que colidem com os princípios constitucionais do não-confisco, da capacidade contributiva e da isonomia, extrapolando os limites da razoabilidade e proporcionalidade. Ressalta que depois da implantação do Plano Real, com a estabilidade econômica instituída não é justificável à imposição de multas com percentuais extorsivos e confiscatórios. Transcreve decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) e diz que a permanência de multas com percentuais elevados, fere o princípio constitucional da garantia do direito da propriedade e que nesta ótica não podem ser analisadas as leis apenas no seu aspecto legal, mas também atender ao princípio da reserva legal proporcional para que as penalidades sejam adequadas aos meios e fins que foram instituídas.

No mérito, diz que em relação à infração 1, o autuante calculou o ICMS SUBSTITUTO, por antecipação aplicando Margem de Valor Agregado (MVA) de 40%, por entender que deveria levar em consideração o percentual previsto para o fabricante, mas que no seu entendimento, as regras previstas no art. 61, II, “a” do RICMS/BA c/c o item 08 do Anexo 88, “...não se tem a conclusão de que o respectivo percentual é atribuído de acordo com a atividade do fornecedor das mercadorias” e sim com base na atividade do estabelecimento do impugnante, que é o contribuinte por substituição. Transcreve o art. 61 do citado diploma legal (fl. 267) e conclui que aplicou a MVA correta de 30%, o que no seu entendimento afasta a pretensão da fiscalização de majorar o MVA para 40%.

Alega que a título de argumentação, mesmo não se admitindo o que foi exposto anteriormente, o impugnante adquire produtos sujeitos à substituição tributária de estabelecimentos atacadistas localizados nos Estados de Sergipe e Alagoas e que independente da interpretação que possa se dar, a MVA da operação é de 30% tendo em vista que recebe também em transferência de estabelecimentos atacadistas.

Discorre sobre a regra para apuração da base de cálculo do ICMS da substituição tributária (ICMS-ST), a qual foi inserida no texto constitucional a partir do art. 1º da EC nº 03/93, incorporado no art. 150, § 7º da CF, que transcreveu à fl. 268, que corresponde a um preço hipotético das mercadorias que possivelmente serão vendidas ao seu consumidor final, tomando como base os componentes de custos das mercadorias e acrescendo uma margem de lucro denominada Margem de Valor Agregado (MVA), resultando num valor aproximado e presumido para tributação.

Destaca que, para fins de tributação do ICMS-ST, nos termos do art. 5º, §§ 2º ao 5º da Lei Complementar 87/96 (LC 87/96), que reproduziu à fl. 269, o valor da agregação deve ser calculado na seguinte ordem:

- a) preço máximo de venda a consumidor, fixado pela autoridade competente;
- b) preço final a consumidor, sugerido pelo próprio fabricante;
- c) utilização de uma margem hipotética de lucro, estimada entre o valor da venda praticada pelo fabricante e aquele efetivamente utilizado pelo varejista.

Tece comentários sobre a aplicação dos critérios acima indicados, afirmando que deve ser dado prevalência à sua ordem e que no caso da aplicação do último procedimento, cada Estado através de legislação própria fixa MVAs que variam de 20% a 70%, conforme indicou à fl. 276 e conclui “... que o percentual de agregação proposto pela Impugnada, que majoraram em 40% o valor da operação da Impugnante, é irreal e demasiado, não podendo ser utilizado no caso presente, devendo prevalecer a MVA de 30%, tal qual praticado”.

Alega que o percentual de MVA de 40%, utilizado pela fiscalização na apuração da base de cálculo do ICMS-ST, se fundamenta no art. 61, II, “a” c/c o item 08 do Anexo 88 do RICMS/BA, não tem respaldo legal, tendo em vista que foi estabelecido de forma aleatória, contrariando o disposto no art. 8º, § 4º da LC 87/96, que prevê sua apuração com base na média de levantamento de preços praticados no mercado (sorvetes) ou com a participação dos Sindicatos representativos do setor.

Afirma que a exigência fiscal contraria a regra constitucional que impede a diferenciação de tratamento tributário despendido ao contribuinte, nos termos do art. 152 c/c o art. 20, III da CF. Transcreve trechos de publicações de autoria dos professores Bernardo Ribeiro, Morais, Aliomar Baleeiro, Yoshiaki Ichihara para reforçar o seu entendimento de que não se pode estabelecer MVAs diferenciadas em razão da origem ou destinação dos bens comercializados, “em decorrência do fornecedor – se industrial ou atacadista – dos bens comercializados”.

Com pretensão de robustecer suas alegações, transcreve a ementa nº 084/91 do CONSEF, que trata de recolhimento a menos do imposto substituído no seguinte teor: “A substituição é feita quando da saída da mercadoria do estabelecimento industrial, sendo aplicável a TVA relativa a qualidade do vendedor (atacadista)”.

Alega que a própria SEFAZ já firmou o entendimento de que a operação praticada pelo impugnante deve ser enquadrada como atacadista, com MVA de 30%, conforme Resolução de nº 3757/92, que transcreveu à fl. 283.

Diz que sempre validou a tabela de preços sugeridas pelo impugnante relativo a todos os seus produtos, o que entende ser correta a utilização dos preços sugeridos para fins de apuração da margem de agregação do ICMS-ST. Alega que apesar da tabela de preços sugeridas pelo fabricante não ter sido fixada por autoridade competente, como determina a Lei, tal procedimento é aceito pelo fisco. Destaca que a tabela de preços utilizada pelo defensor, passou a integrar a Tabela Unificada de Sugestão dos Fabricantes de Sorvetes, veiculada pela Associação Brasileira das Indústrias Alimentícias às Secretarias da Fazenda de diversos Estados que aderiram ao Protocolo ICMS 45/91 e 20/05 e que Portaria exarada pela SEFAZ-SP, assume para efeito de apuração do ICMS-ST, os preços sugeridos pelos fabricantes, cujos preços são idênticos aos praticados no Estado da Bahia.

Transcreve ementa (fl. 285), referente a julgamento pelo Conselho Estadual de Contribuintes do Estado de Santa Catarina, que decidiu que “A base de cálculo do ICMS/ST é o preço máximo de venda a varejo fixado pelo próprio industrial ou importador” nos termos da cláusula 3ª do Protocolo ICMS 45/91.

Diz que a fiscalização apurou base de cálculo superior aos preços praticados no mercado, a exemplo do pote de dois litros de sorvetes, cujo preço ao consumidor final de R\$13,50 vale somente para os pequenos pontos de vendas (padarias, restaurantes, sorveterias) ou lojas de conveniência (AM/PM, Br Mania, Select, etc) que representa apenas 30% das vendas, enquanto

70% são vendidos em grandes redes de supermercados que praticam preços menores e que representam 70% das vendas. Apresentou um demonstrativo à fl. 286, para comprovar que para cada mil potes comercializados deste produto, resulta em preço médio praticado de R\$11,54.

Afirma que em relação à promoção de palitos premiados, o autuante se equivocou ao computar uma caixa para cada unidade de picolé, tendo em vista que foi faturado os picolés da promoção “em unidade e não em caixa como considerado pelo Sr. Agente Fiscal”.

Em relação à infração 2, afirma que é impertinente a alegação da falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas para contribuintes localizados neste Estado. Alega que o “levantamento fiscal está eivado de diversas incorreções e impropriedades, o que, como óbvio, anula a conclusão de omissão de pagamento do ICMS-ST” e sem prejuízo da revisão dos demais itens, “juntará posteriormente cópias das guias de recolhimento nos valores de R\$86.702,40 e R\$83.517,91”. Conclui dizendo que é impossível acolher esta infração, ante ao erro no respectivo levantamento fiscal.

Quanto à infração 3, relativo a falta de retenção e o recolhimento do ICMS nas operações internas, alega que o levantamento fiscal está eivado de diversas incorreções e impropriedades, “uma vez que, o Sr. Fiscal está tributando notas fiscais de degustação e destruição” e que “juntará posteriormente cópia das notas fiscais, bem como das guias de recolhimento de ICMS” (fl. 288).

Referente às infrações 4, 5 e 6, argumenta que não procede a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de material de uso e consumo e do ativo permanente pelos motivos que passou a expor.

- a) Ressalta que uma das discussões mais acirradas entre Fisco e os contribuintes, destaca-se os argumentos quanto à extensão do princípio da não cumulatividade do ICMS em relação a identificação dos produtos ou aquisições que geram direito a créditos fiscais para compensação no pagamento do ICMS gerado na operação posterior. Ressalta que essa discussão não foi resolvida com a edição das Leis Complementares 87/96, 99/99 e 102/00, as quais movidas por critérios eminentemente políticos, incluíram e excluíram operações do conceito constitucional da não cumulatividade, de modo a permitir ou proibir a manutenção e aproveitamento do crédito do ICMS gerado na aquisição de inúmeros produtos, tolhendo o direito de aproveitamento de crédito gerado em operações anteriores. Afirma que estas exceções não são previstas na constituição, notadamente as glosas ou diferimento de créditos estabelecidos pelos Estados relativos às aquisições de bens e serviços, tais como: Ativo Fixo; Telecomunicações; Energia Elétrica e bens de Uso e Consumo.
- b) Alega ser absurdo o autuante considerar que os produtos são de uso e consumo: Materiais descartáveis ; produtos de desinfecção; materiais de embalagens (cordas, tinta para inki jet, filmes stech para amarra, pallets e lonas em geral); equipamento de proteção individual (luvas, capacetes, diafragmas, máscaras, óculos, protetores faciais e sapatos); gases (oxigênio, argônio, acetileno, nitrogênio, dióxido de carbono, cloreto de cálcio, etc); materiais de laboratórios (sódio, amônio, cloretos, metanol, filtros, recipientes, pipetas, Becker, lâminas, etc); lubrificantes (graxas e óleos lubrificantes); peças de manutenção de empilhadeiras, de frota, elétrica, industrial parafusos, arruelas, porcas, placas metálica, bobinas, cilindros, fusíveis, filtros, lâmpadas, mangueiras, manômetros, motores elétricos, relés, dielétricos, rolamentos e válvulas); rouparia, bens de tratamento de águas e efluentes.

Argumenta que mesmo que não seja aceito o entendimento do direito ao crédito do ICMS decorrente da entrada dos produtos onerados pelo imposto, no seu entendimento, os citados bens se enquadram no conceito de “insumos” que integram o produto industrializado ou comercializado pelo contribuinte e geram direito ao crédito. Conceitua que insumo no sentido amplo “é todo produto agregado ao bem para efeito de sua efetiva circulação, de sorte que o

mesmo acaba por fazer parte integrante do bem objeto de circulação, gerando, destarte o correspondente crédito do imposto na sua entrada”. Transcreve às fls. 292 e 293, os conceitos de insumos formulados pelos professores Aliomar Baleiro, Ilves José Miranda Guimarães e conclui que pelo princípio constitucional da não cumulatividade é assegurado o aproveitamento dos créditos das aquisições de insumos.

Descreveu às fls. 295 a 305, a finalidade dos diversos insumos e sua necessidade, a exemplo de:

- a) Materiais descartáveis: de reduzida vida útil, para garantir os bens cheguem ao destino em perfeita condição de uso.
- b) Produtos de desinfecção: manter integridade asséptica de linhas e áreas de produção.
- c) Embalagens: de não apresentação do produto, e sim para propiciar o embarque, transporte e manuseio do produto.
- d) Equipamentos de proteção industrial: material de uso obrigatório pelos funcionários, em obediência à legislação trabalhista, principalmente em atividades perigosas e insalubres.
- e) Gases: consumidos para fins de combustão, soldagem, resfriamento, congelamento e conservação.
- f) Materiais de laboratórios: utilizados no controle de qualidade de seus produtos, avaliação dos bens fabricados e comercializados pelo contribuinte.
- g) Lubrificantes: empregados na manutenção de máquinas e equipamentos.
- h) Material de manutenção de empilhadeiras, frota, elétrica, industrial, resfriamento: utilizado na manutenção dos equipamentos, veículos, instalações, controle de temperatura, etc.
- i) Rouparia: fardamentos e roupas especiais utilizados pelos funcionários.
- j) Tratamento de águas e efluentes: empregados no processo produtivo, por imposição da legislação sanitária.

Por fim, protesta pela juntada de documentos que demonstram a aplicação dos produtos, requer que o processo seja convertido em diligências para refazer o levantamento fiscal, “com a análise de todos os documentos correspondentes às operações questionadas”, bem como o direito de fazer sustentação oral, na assentada do julgamento e desde já requer que seja nomeada uma assistente técnica a ser indicada por petição do impugnante. Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Os autuantes, na sua informação fiscal às fls. 312 a 322, inicialmente discorrem sobre as infrações e as alegações defensivas e ressaltam que, em nenhum momento, o autuado contesta a veracidade dos valores, planilhas e relatórios juntados ao PAF, cujas cópias foram entregues ao impugnante, que argüiu a improcedência de todas infrações, que passam a contestar.

Discordam da afirmação do defendente de que os autuantes pretendem impor o pagamento do diferencial da MVA de produtos adquiridos de estabelecimento fabricante (fl. 315), “pois é certo que (a) aquisição se deu de estabelecimento filial atacadista e como a autuada é também filial atacadista equipara-se a indústria”.

Afirmam que, há um equívoco por parte do autuado na interpretação da legislação em relação à constituição da base de cálculo do ICMS-ST. Transcreve o art. 61 do RICMS/BA (fl. 316) e afirma que a MVA constante do mencionado dispositivo legal estabelece que a base de cálculo é determinada em função do fornecedor ou remetentes ser industrial, atacadista ou importador, o que leva a conclusão contrária do defendente, ou seja, o percentual é atribuído de acordo com a atividade do fornecedor das mercadorias.

Quanto à alegação defensiva de que ao receber mercadorias de estabelecimentos atacadistas deveria ser aplicada a MVA de 30%, dizem que o defendanté está equivocado, tendo em vista que conforme disposto no art. 355, I do RICMS/BA, que transcreveram à fl. 316, ao receber em transferência mercadorias de indústria ou de filiais atacadistas localizadas nestas ou em outras unidades da Federação, a retenção do ICMS será de responsabilidade do destinatário, aplicando-se a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial. Ressaltam que no caso de transferências de outros estabelecimentos da mesma empresa, o valor da transferência é o custo, diferente da aquisição em outro estabelecimento cujo valor engloba o lucro do vendedor e justifica a adoção da MVA de 30%.

Quanto às regras para apuração da base de cálculo do ICMS-ST, dizem que o impugnante discorre sobre três sistemáticas para apurar a MVA e conclui que o percentual de 40% é irreal e demasiada, porém este percentual é previsto no Regulamento do ICMS, conforme indicado no Anexo 88 e que se comparado com a MVA de 70% prevista no Protocolo ICMS 45/91, não procede o argumento defensivo.

Em relação ao argumento defensivo de que não existem critérios na legislação tributária estadual, para apuração da margem hipotética de agregação e que não foram apurados em consonância com a LC 87/96, rebatem dizendo que o impugnante está equivocado, haja vista que o art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, que transcreveram à fl. 317, prevê que a MVA será estabelecida em regulamento e fixa os critérios para tal finalidade. Ressalta que o Convênio ICMS 70/97, dispõe sobre a MVA na fixação da base de cálculo do ICMS para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes, especialmente no seu parágrafo único que prevê que a mesma “será nacional, podendo ser individualizada por unidade federada ou regionalizada, para atender as peculiaridades na comercialização do produto”.

Salientam que em relação ao questionamento da constitucionalidade dos dispositivos do RICMS, foge da sua competência e do CONSEF nos termos do art. 167, I do RPAF/BA.

Em relação à infração 2, ressaltam que o autuado não contestou os valores apontados na autuação, prometeu juntar as guias de recolhimento do ICMS devido, o que não fez, e que pode ser constatado à fl. 82, que não consta o recolhimento do ICMS-ST com o código 1006, referente ao mês de fevereiro/04, conforme apurado pelo impugnante (fl. 93). Destacam que o recolhimento efetuado com o código 1006, conforme cópia do documento à fl. 90, na verdade refere-se ao código 759 que é o ICMS Regime Normal, conforme documentos acostados com a informação fiscal às fls. 324 e 325.

Concluem dizendo que não tendo o defendanté comprovado as incorreções e impropriedades alegadas na impugnação, fica mantida a exigência fiscal.

No tocante à infração 3, dizem que acatam a alegação defensiva de que foi cobrado ICMS relativo a produtos destinados à degustação e distribuição, tendo elaborado novos demonstrativos com a exclusão dessas operações, o que reduziu os valores totais em 2002: R\$12.085,16; 2003: R\$9.179,87; 2004: R\$7.811,94 e não houve alteração no exercício de 2005. Observam que nem todas operações referem-se à degustação e destruição, conforme cópias das notas fiscais juntadas às fls. 183 a 197, e que se tratando de vendas, cabe a retenção do ICMS-ST.

No que tange às infrações 4, 5 e 6, ressaltam que o autuado não contesta os valores apurados pela fiscalização, protestando apenas quanto ao enquadramento dos produtos adquiridos pela empresa comercial como material de uso ou consumo.

Ressaltam que à classificação “como compra ou transferência de material para uso ou consumo” foi feito pelo próprio autuado, o que pode ser constatado às fls. 198 a 215 do processo, que foram listados nos arquivos magnéticos do contribuinte, ao contrário do que foi afirmado na defesa, que foram elaborados pelos autuantes. Salientam que o livro RAICMS do autuado registra as compras ou transferências com os Códigos Fiscais de Operações (CFOP) 1556, 2556 e 2557, que se referem a

uso ou consumo e que neste caso, cabe ao autuado comprovar que aqueles produtos ou materiais se tratam de insumos que integram o produto final para poder justificar o direito da utilização dos créditos fiscais.

Em seguida, passaram a analisar separadamente cada infração.

Quanto à infração 4, afirmam que o autuado adquiriu material de uso ou consumo, conforme classificado por ele, e utilizou indevidamente o crédito fiscal correspondente, não devendo prosperar o argumento apresentado na defesa de que se tratam de insumos.

Em relação à infração 5, dizem que o impugnante adquiriu mercadorias para integrar seu ativo permanente em outra unidade da Federação, fez o pagamento do ICMS da diferença de alíquota e em seguida se apropriou totalmente do imposto pago no campo de crédito do imposto do livro RAICMS (fl. 217 a 220), sem observar o disposto no art. 93, § 17 do RICMS/BA, que transcreveram à fl. 320, que prevê a apropriação à razão de um quarenta e oito avos por mês, o que evidencia o crédito indevido.

No que se refere à infração 6, destacam que o autuado adquiriu material de uso ou consumo em outra unidade da Federação e não fez o pagamento do ICMS da diferença de alíquota (fl. 221 a 248), sem observar o que preceitua o art. 93, § 11, I e II do RICMS/BA, que transcreveu à fl. 320. Afirmam que, não resta dúvida que é devido o ICMS da diferença de alíquota não recolhido pelo autuado.

Ressaltam que na defesa o impugnante ora se classifica como empresa comercial e ora como industrial, para tentar classificar os produtos como insumos.

Em relação à diligência fiscal requerida pelo autuado, transcreveu o art. 147 do RPAF/BA (fl. 321) para tentar demonstrar que tal pedido não encontra amparo no citado dispositivo legal.

Por fim, ratificam o teor de todas as infrações, com a substituição dos demonstrativos do Anexo 3A, 3B e 3C para a infração 3 e pedem a procedência parcial do Auto de Infração.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado em 04/07/06, para tomar conhecimento da informação fiscal, conforme documento acostado à fl. 458 e concedeu prazo de dez dias para se manifestar, tendo o mesmo se pronunciado às fls. 460 a 466, conforme passou a expor.

Diz que busca a improcedência da autuação por diversas alegações, entre elas a da aplicação da MVA de dez pontos percentuais, tendo em vista que a fiscalização “imaginou que a aquisição das mercadorias tinha tido origem em estabelecimento industrial”, o que foi negado pelo autuante, que afirmou se tratar de transferência de estabelecimento filial atacadista. Alega que conforme disposto no art. 9º do Regulamento de IPI (RIPI/2002), que transcreveu às fls. 461 a 463, seu estabelecimento não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas de estabelecimento equiparado a industrial.

Questiona para que o autuante informe em que hipótese teria considerado o estabelecimento autuado equiparado a industrial e que esclareça quando é possível utilizar a MVA de 30%, haja vista que, “pela sua manifestação, em nenhuma hipótese poderá ser utilizado o MVA de 30%, somente o MVA de 40%”.

Reitera os argumentos apresentados na defesa inicial, quanto à utilização da tabela de preços de sorvetes acondicionados em latas de 5 a 10 litros, cujos preços foram acatados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, para servir de base de cálculo do ICMS-ST.

Argumenta que os autuantes não contestaram o fato de terem computado no levantamento fiscal, uma caixa com 42 picolés para cada unidade de picolé.

Diz que junta à manifestação uma tabela descritiva de todos os materiais utilizados, que no seu entendimento referem-se a insumos e não material de uso e consumo, como querem fazer crer os autuantes.

Finaliza reiterando os termos da defesa inicial e requer que a autuação seja julgada improcedente.

Na assentada da sessão de julgamento, na sustentação oral, os autuantes esclareceram que o contribuinte declarou, conforme documento acostado à fl. 251, que utilizou a MVA de 30% no cálculo do ICMS-ST até o mês de novembro/04 e passou a partir deste momento, passou a apurar o imposto com base na tabela de preços sugerida pelo fabricante.

## VOTO

Inicialmente, deixo de acatar o pedido de diligência formulado pelo defendente, tendo em vista que conforme disposto no art. 147 do RPAF/BA, a mesma deve ser realizada para trazer ao processo elementos que possam dirimir dúvidas entre a acusação e as provas apresentadas na defesa. No presente caso, diante dos demonstrativos elaborados pelo autuante com base nos documentos fiscais devidamente escriturados, o autuado não contestou a veracidade dos valores, planilhas e relatórios juntados ao PAF e não apresentou provas que viessem gerar dúvidas. Ressalto que os autuantes na informação fiscal acataram as provas apresentadas em relação à terceira infração e refizeram o levantamento fiscal, corrigindo os erros apontados pelo defendant, o que considero satisfatório.

No mérito, o Auto de Infração acusa o contribuinte do cometimento de diversas infrações: Retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST; Falta de recolhimento do ICMS retido; Falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST; Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso/consumo e do ativo permanente do estabelecimento, e da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

Em relação à infração 1, o autuado alegou na sua defesa que o autuante equivocou-se ao aplicar a MVA de 40% ao invés de 30%, relativa as operações de transferências de mercadorias de estabelecimento filial, por entender que aplicou a MVA correta de 30%. Alegou também que adquire mercadorias em outros estados de estabelecimentos atacadistas o que no seu entendimento justifica a aplicação da MVA de 30%, tendo juntado às fls. 482 a 486 diversas notas fiscais para tentar comprovar esta alegação.

Com relação ao primeiro argumento, verifico que o estabelecimento autuado está instalado no Estado da Bahia e é filial atacadista do estabelecimento industrial (SORVANE S/A), dessa forma recebe mercadorias em transferências para comercialização no atacado. Quanto ao segundo argumento, constato que as cópias das notas fiscais de nºs. 179244, 538, 1397, 179208 e 1400 (fls. 482 a 486) juntadas ao processo, referem-se a transferências de estabelecimentos da mesma empresa instalados nos municípios de Recife e Maceió. Portanto, restou comprovado que o impugnante recebe mercadorias em transferência do estabelecimento matriz com atividade industrial e de filiais atacadistas.

O art. 355, I do RICMS/BA, estabelece:

*“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, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;”*

Logo, a legislação estadual prevê que o estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, que é a situação do defendant, ao receber mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em transferência de estabelecimento industrial ou de filiais atacadistas situados nesta ou em outra unidade da Federação, efetuará a retenção nas operações internas subsequentes, aplicando a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial. Esta situação enquadra-se nos moldes das operações praticadas pelo autuado e está correta a exigência fiscal ao aplicar a MVA de 40% prevista para estabelecimentos industriais.

Conforme ressaltado pelos autuantes, as MVAs previstas para estabelecimentos atacadistas no Anexo 88 do RICMS/BA, são na sua maioria em percentuais inferiores ou iguais ao dos estabelecimentos industriais, isso porque os estabelecimentos atacadistas ao revenderem mercadorias praticam margens de lucros menores que as dos estabelecimentos industriais, haja vista que parte do valor agregado foi absorvido na primeira operação (lucro da indústria). Entretanto, os estabelecimentos industriais ao transferir mercadorias para outros estabelecimentos atacadistas da mesma empresa, devem fazê-lo a preço de custo e por esse motivo, não havendo previsão de retenção do ICMS na operação de transferência, a legislação prever que nas operações subsequentes deve ser feita a retenção aplicando-se a MVA prevista para as aquisições em estabelecimentos industriais.

Quanto à alegação defensiva de que para constituir a base de cálculo, deveria tomar como referência para fins de retenção do ICMS, o preço único ou máximo de venda praticado pelo adquirente, não pode ser acatada, tendo em vista que na defesa o próprio contribuinte indicou que existe uma “Tabela de Preços Sugeridos” e reconhece que há revendedores que praticam preços diferentes que não correspondem ao da tabela.

Constato ainda, que na defesa inicial o impugnante alegou que “outro grande problema no auto de infração, se deu na base de cálculo da Substituição Tributária para o pote de 2 (dois) litros”, argumentando que para este produto o preço ao consumidor final é de R\$13,50 que vale para pequenos pontos de venda enquanto outros estabelecimentos praticam preços de R\$10,70 e na média ocorre preços de R\$11,54 (fl. 286). Já na manifestação após a informação fiscal, o defendant argumentou que “dentre os preços em questão, consta o preço para o sorvete acondicionado em latões de 5 e 10 litros, ou seja, exatamente o produto objeto do auto de infração que ensejou a presente autuação. Nesta linha de argumentação, o impugnante questionou que na ordem estabelecida pela lei deveria ser considerado na apuração da base de cálculo do ICMS-ST “o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído” nos termos do art. 61, I do RICMS/BA. Ocorre que, pela análise dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, cujas cópias foram acostadas às fls. 30 (2002), 55 (2003), 80 (2004) foi apurado a diferença global do MVA de 30% para 40% de todos os produtos comercializados sujeitos à retenção do ICMS nas operações internas subsequentes, não tendo na defesa sido contestado os valores apurados pela fiscalização e apurado o ICMS-ST relativo ao exercício de 2005, tomando como base os preços praticados pelo fabricante, conforme demonstrativo juntado à fl. 96.

Constato que conforme sustentação oral feita pelos autuantes na sessão de julgamento, o documento juntado por eles à fl. 251 comprova que o próprio contribuinte declarou ter feito o cálculo do ICMS-ST até o mês de novembro/04, aplicando uma MVA de 30%, logo não pode ser acatada a alegação defensiva de calculou o imposto com base nos preços de tabela sugerido pelo fabricante neste período, mesmo porque, não foi trazido nenhuma prova neste sentido ao processo.

Entendo que, na situação presente, sendo o impugnante detentor da documentação fiscal, caberia a ele provar que todas operações no período fiscalizado tiveram o imposto retido calculado e recolhido com base na tabela de preço único ou máximo de venda, para que ficasse provado que aquele valor apurado corresponde ao que foi recolhido com percentual de MVA de 30%, fato

que não ocorreu e por isso considero correto a aplicação do disposto no art. 61, II, “a” combinado com o item 8 do Anexo 88 do RICMS/BA, nos moldes apurado pela fiscalização.

Quanto à alegação de que a regra constitucional determina que não possa ser estabelecido diferenciação de tratamento tributário ao contribuinte, com MVAs diferenciadas em razão da origem ou destinação dos bens comercializados – se industrial ou atacadista – dos bens comercializados, ressalto que a Lei Estadual de nº 7.014/96, no seu art. 23, § 4º, com respaldo na LC 87/96, remete para o Regulamento do ICMS os critérios para fixação de MVA, bem como o próprio Convênio ICMS 70/97 no seu parágrafo único estabelece que as mesmas podem ser individualizadas por unidade federada, ou regionalizada, para atender as peculiaridades do produto, fato reconhecido pelo impugnante que afirmou existir MVAs de 20% a 70%, a depender dos Estados (fl. 276). Assim sendo, é legal a MVA estabelecida pelo Estado da Bahia, e este tribunal administrativo não é o forum adequado para discutir a constitucionalidade das leis, o que remete tal apreciação ao Supremo Tribunal Federal.

No que se refere à ementa nº 084/91 do CONSEF, não serve como comparativo da situação presente, tendo em vista que naquela situação não se trata de operações de transferências de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Quanto à alegação apresentada na defesa inicial de que o autuante equivocou-se ao computar uma caixa para cada unidade de picolé faturado em promoção (fls. 286 e 287), verifico o autuado não indicou na defesa quais notas fiscais foram computadas no levantamento fiscal e não juntou qualquer documento à defesa. Como nada foi apresentado, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/99 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto. Já na manifestação feita após a informação fiscal, o impugnante juntou às fls. 496 a 503, cópias das notas fiscais de nº 2721, 2722, 2724, 60094, 60095, 60092 e 60091, todas emitidas no mês de dezembro/05, alegando que no levantamento fiscal para cada unidade de picolé foi lançada uma caixa com 42 picolés. Observo que o autuante indicou nesta infração que a mesma está demonstrada nos anexos 1A a 1G, cujas cópias foram acostadas às fls. 30, 55, 80, 94, 96 com demonstrativos parciais do mês de dezembro às fls. 108 a 110, e 111, com demonstrativos parciais do mês de dezembro/05 às fls. 122 e 123. Não constatei, em nenhum demonstrativo do levantamento fiscal, a inclusão das notas fiscais acima indicadas que o defensor juntou ao processo, logo, considero que tais documentos não constituem provas das alegações, motivo pelo qual não acato.

Quanto à alegação feita na manifestação após a informação fiscal de que nos termos do art. 9º do RIPI/2002, o estabelecimento autuado não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas de estabelecimento equiparado a industrial, não pode ser acolhida, tendo em vista que o art. 355, I do RICMS/BA, conforme anteriormente apreciado, determina a aplicação da MVA “prevista para a retenção por estabelecimento industrial”, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de filial atacadista, nas operações subsequentes, não tendo respaldo na hipótese de equiparação prevista no RIPI.

Por tudo que foi exposto, deve ser mantida a primeira infração na sua totalidade.

Em relação à infração 2, o impugnante alegou que o levantamento fiscal continha incorreções e declarou que juntaria posteriormente cópias das guias de recolhimento para comprovar que os valores exigidos de R\$86.702,40 e R\$83.517,91, relativos aos meses de fevereiro e outubro/04, já tinham sido pagos, o que foi contestado pelos autuantes. Constatou que os autuantes apuraram o valor devido conforme demonstrativo acostado à fl. 136, cuja cópia foi entregue ao autuado mediante recibo, tendo acostado ao processo os comprovantes de recolhimentos às fls. 82 e 90 emitidos pelo banco de dados da SEFAZ, os quais não constam o recolhimento do ICMS retido no prazo devido. Portanto, não tendo comprovado o recolhimento do imposto apurado no prazo legal, na defesa inicial e na manifestação após a informação fiscal, fica mantida a exigência

fiscal, devendo ser retificado o enquadramento da multa aplicada para art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96.

Quanto à infração 3, na defesa inicial o impugnante argumentou que o levantamento fiscal continha incorreções e impropriedades, tendo em vista que foram incluídas na apuração do imposto as notas fiscais de “degustação e destruição” e que “juntará posteriormente cópia das notas fiscais, bem como das guias de recolhimento de ICMS” (fl. 288). Os autuantes, na informação fiscal acataram a alegação defensiva de que foi cobrado ICMS relativo a produtos destinados à degustação e distribuição, e refizeram o levantamento, excluindo essas operações, conforme demonstrativos acostados às fls. 351 a 357, o que reduziu os valores totais nos exercícios de 2002, 2003 e 2004, permanecendo inalterado o valor exigido no exercício de 2005.

Dessa forma, não tendo o autuado comprovado o recolhimento do ICMS-ST, relativo ao período fiscalizado e silenciado perante os demonstrativos refeitos pelos autuantes e juntados com a informação, entendo que tacitamente aceitou os novos valores apresentados pela fiscalização como corretos, motivo pelo qual acato como devido o valor de R\$36.553,41 apurado às fls. 351 a 357 como desta infração, conforme demonstrativo abaixo. Infração subsistente em parte.

Data da Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo	Aliq. %	Multa %	Valor em Real	Fl
31/01/02	09/02/02	2.864,71	17	60	487,00	353
28/02/02	09/03/02	2.461,59	17	60	418,47	354v
31/03/02	09/04/02	11.858,29	17	60	2.015,91	365
30/04/02	09/05/02	7.004,53	17	60	1.190,77	371v
31/05/02	09/06/02	5.483,29	17	60	932,16	377
30/06/02	09/07/02	4.769,88	17	60	810,88	382
31/07/02	09/08/02	5.326,18	17	60	905,45	387
30/08/02	09/09/02	5.864,12	17	60	996,90	393
30/09/02	09/10/02	6.590,47	17	60	1.120,38	399
31/10/02	09/11/02	7.415,24	17	60	1.260,59	406v
30/11/02	09/12/02	4.865,06	17	60	827,06	410v
31/12/02	09/01/03	6.585,94	17	60	1.119,61	415
31/01/03	09/02/03	3.521,35	17	60	598,63	419
28/02/03	09/03/03	4.527,76	17	60	769,72	422v
31/03/03	09/04/03	2.279,12	17	60	387,45	424v
30/04/03	09/05/03	3.222,06	17	60	547,75	427v
31/05/03	09/06/03	2.180,53	17	60	370,69	429v
30/06/03	09/07/03	2.624,12	17	60	446,10	431v
31/07/03	09/08/03	3.492,88	17	60	593,79	434
30/08/03	09/09/03	1.271,35	17	60	216,13	435
30/09/03	09/10/03	4.629,12	17	60	786,95	438
31/10/03	09/11/03	2.737,35	17	60	465,35	440
30/11/03	09/12/03	2.236,00	17	60	380,12	441v
31/12/03	09/01/04	21.277,59	17	60	3.617,19	446v
31/01/04	09/02/04	14.676,24	17	60	2.494,96	451
28/02/04	09/03/04	14.834,53	17	60	2.521,87	454

31/03/04	09/04/04	15.311,82	17	60	2.603,01	456v
30/06/04	09/07/04	321,59	17	60	54,67	456v
30/08/04	09/09/04	309,00	17	60	52,53	457
30/11/04	09/12/04	499,41	17	60	84,90	457v
31/01/05	09/02/05	4.553,94	17	60	774,17	3
28/02/05	09/03/05	25,76	17	60	4,38	3
31/03/05	09/04/05	1.186,29	17	60	201,67	3
30/04/05	09/05/05	255,53	17	60	43,44	3
31/05/05	09/06/05	54,29	17	60	9,23	3
30/06/05	09/07/05	5.504,35	17	60	935,74	3
31/07/05	09/08/05	6.804,06	17	60	1.156,69	3
30/08/05	09/09/05	4.246,29	17	60	721,87	3
30/11/05	09/12/05	20.626,24	17	60	3.506,46	3
31/12/05	09/01/06	722,18	17	60	122,77	3
Total					36.553,41	

Relativamente às infrações 4 e 6, respectivamente da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento e da falta de recolhimento do imposto da diferença entre a alíquota interna e interestadual do referido material, o autuado não contestou os valores apurados pela fiscalização, protestando apenas que os produtos adquiridos pela empresa tratam-se de insumos, o que no seu entendimento gera direito ao crédito fiscal e não cabe a exigência do imposto da diferença de alíquota.

Conforme ressaltado pelo impugnante na sua defesa, os produtos objetos da autuação referem-se a materiais descartáveis, de reduzida vida útil, para garantir que os bens cheguem ao destino em perfeita condição de uso; produtos de desinfecção utilizados para manter a integridade asséptica de linhas e áreas de produção; embalagens de não apresentação do produto, para propiciar o embarque, transporte e manuseio do produto; equipamentos de proteção industrial de uso obrigatório pelos funcionários, em obediência à legislação trabalhista; gases consumidos em soldagem, resfriamento, congelamento e conservação; materiais de laboratórios utilizados no controle de qualidade de seus produtos, avaliação dos bens fabricados e comercializados pelo contribuinte; lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos; material de manutenção de empilhadeiras, utilizado na manutenção dos equipamentos, veículos, instalações, controle de temperatura; roupa e fardamentos especiais utilizados pelos funcionários e material empregado no tratamento de águas e efluentes, conforme relação juntada pelo autuado às fls. 487 a 491 e cópias das notas fiscais acostadas às fls. 505 a 699.

Verifico que no referido demonstrativo foram relacionados diversos produtos a exemplo de: gasolina, filtro, gaxeta, bota de couro, vidro, arco de serra, válvula, grelha, óculos, cadeado, jogo de pastilhas, junta, nípice, pneu, tinta, isolante, peças diversas para manutenção (conservadoras, baús refrigerados, motos, veículos), material de escritório, material de segurança, gases e outros.

Pela descrição dos bens acima relacionados, constata-se que, em se tratando de estabelecimento atacadista revendedor de produtos alimentícios, se caracterizam como material de uso e consumo empregados na manutenção de seus bens móveis e imóveis ou reposição dos mesmos, que não geram direito ao crédito nos termos do art. 93, V, “b” e 97, § 2º, III do RICMS/BA, tendo em vista que não foram destinadas à comercialização, bem como não são consumidas e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, consoante as regras disposta no art. 29, § 1º da Lei nº 7.014/96. O crédito fiscal relativo a bens de uso/consumo,

de acordo com o mencionado dispositivo, só é admissível a partir de 1º de janeiro de 2007. Este é o entendimento que prevalece nas decisões proferidas neste Conselho.

Quanto ao argumento defensivo de que as regras contidas nas Leis Complementares 87/96, 99/99 e 102/00, restringindo o direito a créditos fiscais para compensação no pagamento do ICMS gerado na operação posterior, contrariam o princípio constitucional da não cumulatividade, entendo que as regras contidas nas citadas Leis Complementares fundamentam-se na apropriação de créditos com base em critérios físicos e não financeiros, o que foi seguido pelo legislador estadual. Conforme anteriormente apreciado, as restrições à utilização do crédito são previstas na Lei Estadual do ICMS em consonância com as Leis Complementares, portanto é legal a exigência do crédito tributário, e a apreciação da constitucionalidade das leis não é da competência deste órgão julgador e sim do Supremo Tribunal Federal.

Dessa forma, considero indevida a utilização dos créditos fiscais da aquisição destes bens (infração 4) e devido o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (infração 6).

Quanto à infração 5, o autuado na defesa argumentou apenas que não ocorreu a infração sem ter apresentado qualquer prova em contrário. Verifico que conforme demonstrativo juntado pelos autuantes à fl. 210, o autuado apropriou-se do crédito fiscal integral do ICMS da diferença de alíquota no campo de crédito do imposto do livro RAICMS (fl. 217 a 220), relativo à aquisição de mercadorias para integrar seu ativo permanente em outra unidade da Federação nos meses de maio e junho/02, em vez de se creditar da cota de 1/48 que tem direito, o que caracteriza a infração. Por sua vez, os autuantes deduziram corretamente no demonstrativo à fl. 210, a cota de 1/48 que o contribuinte tem direito e exigiu a diferença, conforme disposto no art. 93, § 17 do RICMS/BA, o que está correto. Subsiste a infração.

Quanto ao argumento defensivo de que as multas aplicadas são abusivas e de caráter confiscatório, saliento que as mesmas são previstas na Lei nº 7.014/96, portanto são legais.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTEEM PARTE**, o Auto de Infração nº 279104.0001/06-6, lavrado contra **SORVANE SORVETES E PRODUTOS ALIMENTÍCIOS DO NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.232.859,44**, acrescido da multa de 60%, sobre R\$1.062.439,13 e 150% sobre R\$170.220,31 previstas no art. 42, II, “e” e “f”, V, “a” e VII “a”, tudo da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de agosto de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

OLAVO JOSÉ GOUVEA OLIVA - JULGADOR