

A. I. Nº. - 279102.0001/10-9  
AUTUADO - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS OC LTDA.  
AUTUANTE - PÉRICLES ROCHA DE OLIVEIRA  
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO  
INTERNET - 28. 12. 2010

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0406-01/10

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) FALTA DE ESTORNO.** A exclusão de notas fiscais de devolução, de notas fiscais relativas a ajustes de estoque e dos produtos copos, velas, aguardente, vinagre, margarina, leite em pó e charque, torna a infração parcialmente caracterizada. **b) CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO. DECRETO 7.799/2000.** Infração totalmente caracterizada. **c) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** A exclusão de notas fiscais de devolução reduz o montante do débito. Infração parcialmente comprovada. **2. LIVROS FISCAIS. LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO.** Infração não impugnada. **3. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERNAS. DECRETO Nº 7.799/00. SAÍDAS PARA CONTRIBUÍNTES COM SITUAÇÃO IRREGULAR OU NÃO INSCRITO NO CADASTRO ESTADUAL E SAÍDAS INTERESTADUAIS DE LEITE EM PÓ.** A exclusão do produto farinha de mandioca, que nas operações internas goza de redução de base de cálculo em 100%, reduz o valor do débito. Infração mantida parcialmente. **4. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO.** A exclusão de farinha de mandioca, que nas operações internas goza de redução de base de cálculo em 100%, reduz o valor do débito. Infração mantida de forma parcial. **5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO.** A exclusão de valores relativos à prestação de serviços, sobre os quais não incide o ICMS, reduz o montante do débito. Infração mantida parcialmente. Rejeitadas as preliminares de nulidade, não acatado o pleito para redução das multas e não apreciadas as arguições de inconstitucionalidade no que se refere à aplicação das multas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 11/05/2010, foi constituído crédito tributário no valor total de R\$1.423.759,36, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, exigindo o imposto no valor de R\$557.893,35, acrescido da multa de 60%. Consta que o co proporcionalmente às saídas internas de produtos beneficiados com r 100%, o crédito fiscal referente às entradas desses produtos. Também :

superiores a 10% previsto no art. 6º do Decreto nº. 7.799/00, referente às entradas de produtos cujas saídas internas se deram com o benefício da base de cálculo reduzida, conforme Demonstrativos 1, 1-A e 1-B;

02 – utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação tributária em vigor, nos meses de julho a dezembro de 2007, janeiro, abril e maio de 2008, exigindo imposto no valor de R\$80.079,85, acrescido da multa de 60%. Consta que se trata das saídas interestaduais a que se refere o art. 2º do Decreto 7.799/00, conforme Demonstrativo 2;

03 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2007, janeiro a outubro e dezembro de 2008, exigindo o imposto no valor de R\$24.582,89, acrescido da multa de 60%, conforme Demonstrativos 3 e 3-A;

04 – deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de maio a julho e outubro a dezembro de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$466.001,57, acrescido da multa de 50%. Consta que o contribuinte apurou ICMS a recolher na conta corrente fiscal, escriturou os valores no livro Registro de Apuração e nas DMAS, mas não fez os respectivos recolhimentos, conforme Demonstrativo 4;

05 – recolheu a menos o ICMS, em decorrência de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de janeiro a dezembro de 2007, janeiro a outubro e dezembro de 2008, exigindo o imposto no valor de R\$225.956,32, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere à aplicação indevida da redução da base de cálculo prevista no Decreto nº. 7.799/00, nas vendas para contribuintes não inscritos no cadastro estadual, bem como nas saídas interestaduais de leite em pó, conforme Demonstrativos 5 e 5-A;

06 – recolheu a menos o ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2007 a outubro de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$29.248,29, acrescido da multa de 60%, conforme Demonstrativos 6 e 6-A;

07 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de junho de 2007, março a junho, novembro e dezembro de 2008, exigindo imposto no valor de R\$39.997,09, acrescido da multa de 60%, conforme demonstrativos 7 e 7-A.

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário às fls. 209 a 450, inicialmente transcrevendo o teor das imputações, assim como os dispositivos do RICMS/BA concernentes ao enquadramento das infrações e da Lei nº 7.014/96 relativos às multas sugeridas, argumentando que a autuação está eivada de vícios que a comprometem, o que conduzirá à sua nulidade.

Tratando sobre a infração 01, alega que é equivocada a afirmação de que teria deixado de efetuar o estorno proporcional relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo. Frisa que o demonstrativo 1-A, onde o autuante cita os produtos cuja base de cálculo é reduzida nas saídas e sobre os quais deveria haver o estorno do crédito nas entradas, está repleto de erros, existindo produtos que não são alcançados pela redução. Transcreve trechos do citado demonstrativo, afirmando que o Auditor Fiscal considerou arroz especial e arroz para animal como produtos da cesta básica, sujeito ao estorno do ICMS.

Salienta que outro erro corresponde às entradas de arroz, cuscuz e feijão, tendo sido aplicado o estorno do ICMS nos créditos decorrentes das devoluções de vendas. Observa que se destacou o débito de ICMS nas vendas interestaduais (Doc. 1 – fl. 461), as devoluções dessas vendas também devem ser acompanhadas dos devidos créditos (Doc. 2 – fl. 462), o que não podem ser objeto de estorno. Relaciona, em seguida, alguns casos

Ressalta que o autuante considerou como venda, os ajustes de estoque realizado em 31/10/2007, em razão de autos de infração sofridos anteriormente (Doc. 3 – fl. 463). Realça que realmente as vendas ocorreram em períodos anteriores ao da aplicação da legislação em vigor, e sendo assim não é aplicável o estorno dos créditos, levando em consideração esses ajustes. Relaciona os casos apurados, que perfazem o valor líquido dos produtos no total de R\$97.392,16.

Aduz que no demonstrativo 1-B, erroneamente, o autuante cobrou o estorno de 2%, com base no Decreto nº. 7.799/00, sobre as entradas por devolução de vendas. Reprisa que o estorno não se aplica nessas situações, pois ao emitir o documento fiscal nas vendas destaca um débito de ICMS de 12% (Doc. 5 – fl. 464), para posterior estorno de 16,667% desse débito, de modo que ocorrendo devolução, o documento fiscal é emitido com um crédito de 12% (Doc. 4 – fl. 465), da mesma forma que o faturamento. Frisa que não há o que se falar em estorno de créditos nas entradas por devolução, como o Auditor Fiscal considerou, conforme relacionou em seguida.

Acrescenta que no mesmo demonstrativo 1-B, foram incluídos no estorno os seguintes produtos: copo de plástico, copo de vidro, velas e aguardente, porém de acordo com o Parecer nº 14332/2006, de 27/11/2006, (Doc. 6 – fl. 466), resultado de consulta formal realizada, esses produtos não são alcançados pelo Decreto 7.799/00, não se aplicando os referidos estornos. Relaciona os materiais em questão.

Realça que também foram incluídos no estorno os seguintes produtos: leite em pó, vinagre, charque e margarina, conforme demonstra em seguida. Ressalta que de acordo com os incisos VII, XXI e XXXI do art. 87 do RICMS/BA, esses produtos não estão sujeitos ao Decreto 7.799/00, possuindo tratamento tributário especial. Entende que, assim, não se aplica o estorno, conforme apurado pelo autuante, tendo em vista que a venda desses produtos para outros estados é tributada normalmente.

Ao comentar sobre a infração 02, diz que o autuante apurou que fora utilizado crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido, no que se refere às saídas interestaduais tratadas no art. 2º do Decreto 7.799/00. Consigna que, no entanto, o Auditor Fiscal concluiu de forma errada, haja vista que em seu demonstrativo apresenta, de forma sintética, os valores de débitos nas saídas interestaduais e considera, de forma genérica e infundada, que o contribuinte deveria estornar 16,667% do total desses débitos. Destaca que esse raciocínio está equivocado, pois existem diferentes percentuais a serem estornados nos débitos das saídas interestaduais e não apenas naquele percentual.

Cita, por exemplo, os produtos sujeitos à substituição tributária, pois quando da venda para outras unidades da Federação, destaca o ICMS normal, na alíquota de 12% (Doc. 7 – fl. 467), para no momento da apuração do ICMS proceder ao estorno de 100% desses valores, donde conclui que os valores de débitos nas saídas interestaduais não estão sujeitos apenas ao estorno de 16,667%, conforme conclui o fisco. A título ilustrativo, transcreve o demonstrativo fiscal.

Quanto à infração 03, afirma que ocorreu um engano na inclusão das entradas por devolução de vendas interestaduais (Doc. 8 – fl. 468), pois ao dar saída para outros estados de produtos anteriormente alcançados pela antecipação tributária, o contribuinte destaca o ICMS normal, para posterior estorno desse débito. Já nas devoluções dessas vendas, deve creditar-se normalmente do ICMS, que antes fora destacado por ocasião da venda (Doc. 9 – fl. 469). Conclui que não há o que se falar em estorno de ICMS nas devoluções. Transcreve o demonstrativo fiscal.

No que tange aos demais produtos, frisa que o contribuinte erroneamente os tributou de forma normal, com evidência para o produto “cola”, pois creditou-se indevidamente do ICMS nas entradas, entretanto também se debitou nas vendas (Doc. 10 – fl. 470), razão pela qual solicita o reconhecimento do estorno do débito indevido nas saídas desses produtos e a sua compensação com possíveis débitos. Relaciona, em seguida, as situações aventadas.

Contesta a infração 05, aduzindo que o autuante supôs que o contribuinte nas vendas interestaduais de leite em pó, por aplicar indevidamente a

inciso XXI do RICMS/BA, porém entende que essa conclusão não está correta, tendo em vista que o art. 50, inciso I do RICMS define que nas operações interestaduais para não contribuinte, seja aplicada a alíquota de 17%, que é a mesma prevista para as operações internas. Entende que quando realizadas operações interestaduais para não contribuintes, a alíquota aplicada deve ser sempre aquela concernente à operação interna para contribuintes.

Quanto ao produto leite em pó, utiliza-se do disposto no art. 87, inciso XXI, que estabelece que as operações internas sofrerão redução na base de cálculo de 58,825%, de forma que a carga tributária seja de 7%. Alega que como essa norma trata das operações internas, silenciando quanto às operações interestaduais, como não há norma específica para estas operações, aplica-se a norma geral, ou seja, nas operações interestaduais para não contribuintes, aplica-se a alíquota interna. Complementa que, além disso, foram considerados como produtos normais, não integrantes da cesta básica, os seguintes produtos: farinha de mandioca, canjiquinha e xerém. Relaciona todos os produtos objeto de questionamento.

Ataca a infração 06, enfatizando ter ocorrido uma série de equívocos, quando o autuante exige o ICMS decorrente de operações com produtos da cesta básica, (arroz, feijão, cuscuz), pois conforme dispõe o art. 51, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA, esses produtos estão sujeitos à alíquota de 7%. Aduz que, no entanto, o art. 78-A, combinado com o art. 87, inciso XXX, define que, com exceção do macarrão, esses produtos sofrerão redução de 100%, de forma que a carga tributária será de 0%.

Realça que se a norma especial não faz nenhuma referência às operações interestaduais, a norma geral deve ser aplicada. E, neste caso, o entendimento vai além, pois a norma não trata de operações com contribuintes inscritos ou não inscritos, é genérica, aplicando-se a todos. Logo, nas operações interestaduais para contribuintes não inscritos, deve-se aplicar a alíquota interna, no caso em tela, alíquota de 7%, com redução de 100%, de forma que a carga tributária será de 0%. Arrola as mercadorias em questão.

No caso da infração 07, argumenta que o autuante incluiu no seu cálculo os valores relativos a prestações de serviços. Adverte que em conformidade com a Lei Complementar 116/2003, em seu art. 1º, § 2º, e na lista anexa, no item 14.01, não incide o ICMS sobre os serviços mecânicos, exceto com relação às peças. Realça que, todavia, o autuante lançou ICMS, por exemplo, nas notas fiscais que relacionou, que perfazem o imposto exigido no montante de R\$4.151,34, e que corresponderiam exclusivamente à prestação de serviços ou à compra de peças mais serviços.

Alega que o lançamento não pode prosperar em relação à multa, tendo em vista as garantias constitucionais do direito de propriedade (artigos 5º, II e LIV, 170, II da Constituição Federal) e do não-confisco (art. 145, § 1º). Salienta que mesmo de natureza moratória, a multa afeta o direito de propriedade quando excede eventual vantagem que poderia ser obtida, em função do adimplemento à época da obrigação. Diz que não se concebe nem multa que alcance 10% ou 15% do valor do débito, e, principalmente, aquelas que atingem 60% e 70%, conforme foram aplicados.

Ressalta que, com efeito, jamais consegue obter margem de lucro que supere 10% do negócio envolvido e, por esta razão, entende ser fora de razoabilidade e proporcionalidade a aplicação de multas nesses patamares, razão pela qual devem guardar relação com o dano daí decorrente, dada sua natureza compensatória, que, em economia estabilizada, jamais alcançará esses percentuais.

Entende que as multas de natureza punitiva devem estar limitadas ao proveito decorrente do inadimplemento da obrigação, que é limitado ao correspondente dano suportado pela entidade pública. Ultrapassado esse limite, a aplicação de multa afeta o direito de propriedade e atinge a livre iniciativa, conforme já se manifestou o Supremo Tribunal Federal [STF], conforme citação de Raquel Denise Stumm, referindo-se ao RE 18.331.

Aduz que a Constituição estabelece como princípio da ordem jurídica lei (artigos 5º e 150, II), veda a instituição de tributos confiscatórios (1

propriedade (art. 5º, XXII e LIV). E dada a estabilidade da moeda e a ausência de inflação, torna-se absurdo, econômica e juridicamente, acatar multas extorsivas e incongruentes com a realidade.

Frisa que ao serem cobradas como se tributos fossem, as multas gozam dos mesmos privilégios do crédito tributário e, ao atingir aqueles percentuais, confiscam o patrimônio do impugnante de forma ilegal, desde quando, além da multa, sobre o valor devido recaem juros e a correção monetária, os quais estão voltados à preservação do pretense crédito, de sorte que a cominação destes três fatores – multa, juros e correção monetária – é indubitavelmente confiscatória.

Nesse sentido, apresenta o entendimento contido nos Recursos Extraordinários de nº.s 91.707-MG e 011.656-0/90-MG, emanados, respectivamente, do STF e do TRF. Ressalta que o STF tem declarado inconstitucional a legislação infraconstitucional que aplica penas confiscatórias, conforme decisão atinente à ADI nº. 551-RJ, ao conceder medida liminar suspensiva dos efeitos dos parágrafos 2º e 3º do art. 57 do ADCT do Estado do Rio de Janeiro, cuja ementa transcreveu.

Pugna, assim, pela redução das multas aplicadas.

Pelo exposto, requer que seja declarado nulo o Auto de Infração ou, então, que no mérito seja reconhecido como totalmente improcedente. Na remota hipótese de não ser esse o entendimento, solicita a retificação do lançamento, afastando-se os valores apontados como exorbitantes.

O autuante encaminhou manifestação à Carteira de Cobrança da Inspetoria Fiscal de Juazeiro, às fls. 476/477, ressaltando que acatou algumas das alegações defensivas, elaborando os seguintes novos demonstrativos, gravados em CD-R: Demonstrativo de Débito; Demonstrativos Sintéticos de nº.s 1, 3, 5, 6 e 7; Demonstrativos Analíticos de nº.s 1-A, 1-B, 3-A, 5-A, 6-A e 7-A; assim como as notas fiscais de saídas dos exercícios de 2007 e de 2008. Solicitou que fosse feita a entrega do CD-R, contendo os novos demonstrativos ao impugnante, sendo concedido o prazo de 10 (dez) dias.

Após declarar (fl. 487) ter recebido os mencionados elementos, o autuado se manifestou à fl. 490, afirmando que mantinha integralmente a sua impugnação.

O autuante apresentou nova manifestação à Carteira de Cobrança da INFAZ Juazeiro (fl. 494), salientando que após revisão e admissão de alegações defensivas antes não acatadas relativas à infração 01, elaborou novos Demonstrativos de Débito, Sintético nº. 1 e Analítico nº. 1-B, gravados em CD-R. Solicitou que fosse feita a entrega de cópia do CD-R, contendo os novos demonstrativos, sendo concedido o prazo de 10 (dez) dias ao impugnante.

O contribuinte declarou à fl. 500, ter recebido o CD-R contendo os novos demonstrativos.

O autuante prestou Informação Fiscal às fls. 503 a 512, observando que após acatar algumas alegações da defesa, elaborara novos demonstrativos por duas vezes, os quais foram entregues ao contribuinte, que na primeira oportunidade manteve integralmente sua impugnação, enquanto que na segunda silenciou.

Frisa que a autuação decorreu da falta de recolhimento ou do recolhimento a menos do ICMS, pelo contribuinte, detentor de Termo de Acordo previsto no Decreto nº 7.799/00, que consiste na redução da base de cálculo em 41,176% nas saídas internas para contribuintes inscritos no Cadastro do ICMS do Estado da Bahia, de modo que a carga tributária resulte em 10%. Observa que o autuado se encontrava inapto desde antes do início da ação fiscal.

Esclarece que a infração 01 se refere a produtos da cesta básica (Demonstrativo 1-A) e a créditos superiores a 10% (Demonstrativo 1-B). No primeiro caso, de acordo com os artigos 78-A e 87, inciso XXX do RICMS/BA, as operações internas são beneficiadas pela redução da base de cálculo em 100%, entretanto o art. 93, § 1º, inciso II do RICMS dispõe que o direito ao crédito decorrente de entradas está condicionado a que as saídas posteriores sejam tributadas, com exceção das hipóteses excepcionais de manutenção de crédito previstas na legislação, o que Já o art. 100, inciso II do RICMS estabelece a obrigação do estor



decorrentes de entradas, quando a operação subsequente for beneficiada com redução da base de cálculo.

Ressalta que no primeiro semestre de 2007, o autuado escriturava um estorno médio de R\$35.000,00 por mês, referente a produtos da cesta básica (fls. 116 a 134). A partir de julho, época em que foi verificado o início dos estornos de crédito feitos a menos, para um mesmo volume médio de aquisições, o contribuinte passou a estornar em média menos de um terço do quanto estornava anteriormente.

Sobre a segunda parte da infração, consigna que o art. 6º do Decreto 7.799/00 prevê que os créditos fiscais relativos a produtos beneficiados com a redução da base de cálculo não poderão exceder a 10%.

Contesta a afirmação defensiva de que o autuante considerara arroz especial e arroz para animal, da cesta básica, ressaltando que o termo “cesta básica” é utilizado de maneira coloquial, para designar produtos alimentícios que fazem jus a benefícios especiais, como a alíquota especial de 7% e a redução da base de cálculo de 100% nas saídas internas. Frisa que no caso do arroz, os dois dispositivos que concedem tais benefícios, os artigos 51, I, “a” e 78-A do RICMS/BA, não fazem qualquer distinção entre os tipos de arroz, conforme transcreveu.

Concorda com as seguintes alegações do autuado, tendo feito a exclusão correspondente nos novos demonstrativos que elaborou: a inclusão de notas fiscais de devolução; a inclusão de notas fiscais relativas a ajustes de estoques (CFOP 5949); a exclusão dos produtos copos, velas e aguardente do benefício do Decreto 7.799/00, com base em Parecer da DITRI; e quanto aos produtos com redução de base de cálculo superior à concedida pelo Decreto, excluindo, neste caso, as exigências referentes a vinagre, margarina, leite em pó e charque, porém mantendo a cobrança sobre óleo de soja e de algodão, uma vez que estes gozam do benefício do Decreto, concedendo renúncia maior que a original do produto.

Sobre a infração 02, realça que a defesa se confundiu ao afirmar que o autuante considerara de forma genérica que o contribuinte deveria estornar 16,667% do total dos débitos, pois é exatamente o contrário, uma vez que o art. 2º do Decreto 7.799/00 permite o crédito nesse percentual, de modo que nem a norma nem o autuante exigiu seu estorno, e sim foi exigida a diferença creditada em montante superior.

Acata o argumento do impugnante de que as vendas interestaduais de produtos da substituição tributária não deveriam ter seus impostos contabilizados, porém estava ciente disso durante a ação fiscal, por saber que o artigo se refere apenas às vendas dos produtos beneficiados, o que confirma o acerto do lançamento, uma vez que se esses impostos fossem excluídos do total do imposto debitado nas vendas interestaduais, base de cálculo dos 16,667%, esse percentual incidiria sobre uma base de cálculo menor, gerando um crédito presumido apropriável menor ainda que o considerado pelo fisco, aumentando o crédito presumido a estornar. Aduz ser facilmente constatável que os créditos presumidos escriturados no livro Registro de Apuração são superiores aos permitidos e que o crédito presumido a estornar só poderia aumentar caso houvesse a exclusão do imposto da substituição tributária. Mantém o valor apurado.

Na infração 03, acata as alegações atinentes às devoluções, retirando-as dos demonstrativos. Registra que o autuado reconheceu que tributou de forma normal produtos da substituição tributária, creditando-se indevidamente do ICMS nas entradas e se debitando nas vendas, solicitando o reconhecimento do estorno do débito indevido nas saídas, para compensar os valores de possíveis débitos. Entende que não lhe compete analisar pedido de compensação feita junto à Repartição Fazendária, para que o seu titular a encaminhe parecer opinativo, sugerindo o seu deferimento, ou não.

A infração 04 trata de ICMS escriturado pelo contribuinte no livro Registro de Apuração e transmitido através das DMAs (fls. 27 a 36), sem os respectivos recolhimentos. O autuado a reconheceu tacitamente, uma vez que não tratou a respeito em sua impugnação.

Contesta a afirmação do sujeito passivo concernente à infração 05, de que teria ocorrido erro no levantamento, sob o entendimento de que nas vendas interestaduais para não contribuintes a alíquota deve ser idêntica à da operação interna (17%), frisando que essa conclusão está correta, porém de acordo com a definição constante do art. 4º da Lei Complementar nº. 87/96, “*Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*”. Acrescenta que o art. 5º da Lei nº 7.014/96, assim como o art. 36 do RICMS/BA, repetiram literalmente esse comando.

Desta forma, com a edição da LC 87/96, a habitualidade e o volume passaram a ser critérios que apontam se a operação realizada é uma circulação de mercadorias, determinando, também, a condição de contribuinte e não a simples indicação de um número de inscrição. Aduz que uma compra realizada em uma distribuidora, que nem equipamento ECF possui, não se pode comparar com uma aquisição de mantimentos efetuada em um supermercado para uso em residência. Ressalta que de acordo com o Demonstrativo 5-A, cada nota fiscal se compõe de vários itens, nas quantidades de caixas, fardos, sacos, etc., o que afasta a alegação de que se destinariam a consumidores finais, uma vez que essas quantidades caracterizam o intuito comercial. Acrescenta que uma classificação anual no arquivo, por CPF, mostra que esses adquirentes são clientes contumazes do autuado, constituindo-se, portanto, em contribuintes não inscritos.

Conclui que nas vendas internas não poderia ser utilizado o benefício do Decreto 7.799/00, já que os contribuintes não possuem inscrição no Cadastro do ICMS-BA, como exige o art. 1º desse Decreto. Por outro lado, nas vendas interestaduais de produtos da cesta básica, não poderia ser utilizada a mesma alíquota das vendas internas, uma vez que estes compradores não se incluem na descrição contida no art. 50, I, “b” do RICMS/BA, pois realmente são contribuintes, apenas não inscritos, de forma que as operações se enquadram no inciso II do art. 50, isto é, na alíquota de 12%, que é aquela aplicada para as vendas interestaduais para contribuintes.

Frisa que na relação iniciada à fl. 320, o contribuinte se baseou no Demonstrativo 5-A, porém com a supressão das colunas J, S, Z e AA, que se referem à unidade federativa, às quantidades compradas, ao ICMS debitado e à carga tributária correspondente.

Combate a alegação de que no caso do leite em pó, o art. 87, XXI do RICMS/BA se reportaria apenas às operações internas, não tratando sobre as interestaduais, enquanto que o art. 50, I, “b”, que indica a alíquota de 7% para as operações interestaduais, seria norma geral, sendo esta, no seu entender, a alíquota aplicável ao caso, realçando que, conforme já explicado, os adquirentes são de fato contribuintes, apenas não possuindo inscrição cadastral. Ademais, o art. 87, XXI, não trata de alíquota, mas de redução da base de cálculo, o que significa que o referido produto não se encontra na cesta básica, sendo tributado internamente a 17%, tendo apenas uma redução da base de cálculo nas saídas internas. Assim, como acontece com qualquer produto normal, as saídas interestaduais para contribuintes são tributadas a 12% e não a 7%, como procedia o autuado. Por fim, nas vendas para consumidores finais a alíquota é de 17%.

A respeito da afirmação de que não teria considerado como da cesta básica os produtos farinha de mandioca, canjiquinha e xerém, esclarece que acatou tal alegação apenas em relação ao produto farinha de mandioca, haja vista que de acordo com o art. 14, inciso XVII do RICMS/BA, goza de isenção nas operações internas, excluindo-o nos novos demonstrativos.

Quanto aos produtos canjica, canjiquinha e xerém, como o autuado nenhum nas vendas internas, tudo leva a crer que os considerava com

fubá de milho, para o qual o art. 87, inciso XXX do RICMS prevê uma redução na base de cálculo de 100% nas operações internas. Consigna que o art. 51, § 3º, II do RICMS indica o que se encontra inserido no gênero fubá de milho (item da cesta básica), não se encontrando ali relacionados os referidos itens. Aduz que este entendimento já se encontra consolidado por meio de diversos pareceres da DITRI/SEFAZ, de modo que na ação fiscal exigiu nas saídas internas para contribuintes inscritos a tributação de 10% e para não inscritos a tributação normal de 17%.

No caso da infração 06, salienta que exigiu o imposto com a alíquota de 12% nas saídas interestaduais de produtos da cesta básica, para contribuintes, inscritos ou não; 10% nas saídas internas de produtos normais (não integrantes da cesta básica), quando destinados a contribuintes inscritos; e 17% nas saídas internas de fécula de mandioca para contribuintes não inscritos.

Observa que grande parte da infração decorreu do fato de o contribuinte considerar fécula de mandioca como integrante da cesta básica, tributando com alíquota de 7% nas saídas internas para contribuintes inscritos, quando o produto merece apenas o benefício previsto no Decreto 7.799/00, de modo que a carga tributária fique em 10%. Deduz que o autuado considerava o produto sinônimo de farinha de mandioca, porém, percebendo o equívoco, não se pronunciou sobre o assunto em sua impugnação.

Realça que também aqui o contribuinte apresentou os argumentos relativos aos produtos da cesta básica (arroz, feijão e cuscuz) e emitiu relação baseada no Demonstrativo 6-A, entretanto suprimindo a coluna referente à inscrição estadual, e lista os produtos que tributou a 7%: saídas interestaduais de arroz, cuscuz, farinha de mandioca, feijão e sal, para contribuintes não inscritos; saídas internas de canjica; saídas internas e interestaduais de canjiquinha e xerém para contribuintes, inscritos e não inscritos; saídas internas de munguzá para contribuintes não inscritos. Argumenta que ao analisar a infração anterior já rebateu a inclusão desses produtos dentre aqueles que a norma concede benefícios. Quanto ao munguzá, afirma que não se trata de milho, mas de um doce feito à base de grãos de milho cozidos. O que faria jus ao benefício seriam os grãos de milho crus para a sua elaboração, como ocorre com o milho para pipoca.

Ressalva que, por um lapso, incluíra indevidamente a Nota Fiscal nº 473.817, de 10/08/2007, referente a uma saída interna de farinha de mandioca, entretanto no novo Demonstrativo 6-A a excluiu.

No que se refere à infração 07, concorda com o contribuinte quanto à inclusão de algumas notas fiscais de aquisição de serviços, afirmando que as excluiu nos novos demonstrativos.

Consigna que os demonstrativos originais relativos às infrações 02 e 04 foram mantidos integralmente. Após os reparos efetuados, sugere a procedência parcial do Auto de Infração, nos termos dos valores apontados no Demonstrativo de Débito anexado às fls. 495 a 497.

## VOTO

Ressalto, inicialmente, que o procedimento conduzido pelo autuante foi realizado atendendo as orientações legais, estando respaldado nos correspondentes demonstrativos fiscais, onde são detalhados os fatos apurados no estabelecimento do contribuinte, elementos estes que possibilitaram o pleno exercício de defesa pelo autuado. Não vislumbro no lançamento ofensa alguma aos diversos princípios que regem o processo administrativo fiscal e nem tampouco nele se constata quaisquer dos motivos que pudessem conduzir à anulação do feito, elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No que diz respeito à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, ressalto que essa atribuição não se inclui na competência deste CONSEF, nos termos do art. 167, inciso I do RPAF/BA. Quanto à argumentação de que as multas são confiscatórias e exorbitantes, e de que contraria o princípio da capacidade contributiva, entretanto, realço que as multas foram aplicadas, estando prevista na Lei nº 7.014/96. Além disso, considera



constantes do presente lançamento estão fundamentadas em expressa disposição legal, não vislumbro a existência de enriquecimento ilícito por parte do erário estadual.

Quanto ao pedido de redução das multas, consigno que não pode ser apreciado em primeira instância, haja vista que a competência para tanto, no que se refere à aplicação de multa por infração de obrigação principal, é da Câmara Superior do CONSEF, a quem o pedido pode ser encaminhado, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos nos termos do art. 159 do RPAF/BA.

Observo que o Auto de Infração é composto por sete imputações, das quais o contribuinte não impugnou a infração 04, o que significa que não existe lide a respeito dessa imposição tributária. A autuação decorreu da falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, constando o esclarecimento que o contribuinte apurou ICMS a recolher em sua conta corrente fiscal, escriturando os valores no livro Registro de Apuração do ICMS e na DMA (declaração e apuração mensal do ICMS), sem efetuar os respectivos recolhimentos. Tendo em vista, ademais, que a apuração dos valores exigidos se encontra devidamente apontada no respectivo demonstrativo, a exigência resta totalmente caracterizada.

Vale aqui registrar que em relação às demais infrações, após analisar os elementos e argumentos oferecidos na impugnação, em duas oportunidades o autuante trouxe ao processo seu pronunciamento a respeito das questões que se apresentaram, quando acatou parcialmente as alegações e provas defensivas concernentes às infrações 01, 03, 05, 06 e 07, dando ciência ao contribuinte, que na primeira ocasião se manifestou, mantendo o teor da peça defensiva, sem tecer maiores comentários, enquanto que na segunda vez apenas atestou o recebimento dos elementos disponibilizados pela fiscalização.

No que se refere à infração 01, vejo que a acusação correspondeu à falta de estorno do crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Constato que tendo o impugnante trazido ao processo demonstrativos e as respectivas notas fiscais, ressaltando a existência de inconsistências no levantamento fiscal, o autuante, de forma acertada, efetuou os ajustes. Assim é que, nos novos demonstrativos foram excluídas as exigências relativas à inclusão de notas fiscais de devolução; de notas fiscais relativas a ajustes de estoques (CFOP 5949); aos produtos copos, velas e aguardente, por não se encontrarem contemplados no benefício previsto no Decreto 7.799/00; além dos produtos vinagre, margarina, leite em pó e charque, que têm redução de base de cálculo superior à concedida pelo Decreto.

Quanto à discordância sobre alguns dos argumentos defensivos, também concordo com o posicionamento do autuante, pois se referiram aos seguintes pontos: manutenção da cobrança referente a óleo de soja e de algodão, pois estes produtos gozam do benefício do Decreto 7.799/00, que concede renúncia maior que a original do produto (carga tributária de 10% contra 12%); sobre os produtos da cesta básica, cujas operações internas são beneficiadas pela redução da base de cálculo em 100%, não é cabível o uso dos créditos fiscais referentes às entradas, haja vista que de acordo com a previsão contida no art. 100, inciso II do RICMS/BA, deve ser feito o estorno proporcional dos créditos, quando a operação subsequente for beneficiada com redução da base de cálculo; os créditos fiscais relativos a produtos beneficiados com a redução da base de cálculo não podem exceder a 10%, conforme estipula o art. 6º do Decreto nº 7.799/00; os produtos arroz especial e arroz para animal devem ser incluídos na cesta básica, desde quando os artigos 51, inciso I, alínea “a” e 78-A do RICMS/BA não distinguem os tipos de arroz.

Desta forma, após a exclusão dos valores relativos às operações existência de equívocos, a infração 01 fica mantida de forma parcial, em conformidade com o demonstrativo de fl. 498.

A infração 02 decorreu da utilização de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação tributária. Constatado que a imposição se refere a saídas interestaduais, em relação às quais o contribuinte fez uso do referido crédito presumido em montante superior àquele previsto no art. 2º do Decreto 7.799/00, que permite o lançamento a crédito do equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com as mercadorias contempladas nesse diploma regulamentar.

Contestando este lançamento, o impugnante alegou que o autuante se equivocara, uma vez que existiriam diferentes percentuais a serem estornados nos débitos das saídas interestaduais e não apenas naquele estipulado pelo mencionado Decreto, citando, como exemplo, os produtos sujeitos à substituição tributária, ao que o autuante rebateu, dizendo que o crédito presumido a estornar teria aumentado se houvesse excluído o ICMS referente à substituição tributária.

Uma análise do demonstrativo de fl. 24 e das páginas do livro Registro de Apuração do ICMS, me leva a concluir que assiste razão ao autuante, haja vista que os valores utilizados no levantamento fiscal se referem àqueles lançados pelo contribuinte nos campos “crédito do imposto”, sob a rubrica “Decreto 7799/00”, em comparação com aqueles consignados nos campos “operações com débito do imposto”, “imposto debitado” e “para outros estados”. Tomando como exemplo os dados lançados no citado livro às fls. 136/137, vejo, de forma bastante clara, que enquanto os valores totais dos débitos nas operações interestaduais foi de R\$80.981,58, que geraria um montante de R\$13.497,20, no campo referente ao estorno decorrente do “Decreto 7799/00” foi apontado o estorno no valor de R\$24.997,49, resultando na diferença a ser exigível de R\$11.500,29.

Deste modo, considerando que os créditos presumidos escriturados no livro Registro de Apuração são superiores aos permitidos pela norma regulamentar, concluo pela manutenção integral da infração 02.

Na infração 03, ocorreu a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária. Constatado que o autuante agiu acertadamente quando acatou as alegações do defendente concernentes às devoluções realizadas, retirando-as dos novos demonstrativos que elaborou.

No que concerne aos produtos da substituição tributária, em relação aos quais o contribuinte se creditara indevidamente do ICMS nas entradas, e também se debitara nas vendas, razão pela qual pleiteou o reconhecimento do estorno do débito indevido nas saídas dos produtos e a sua compensação com os débitos, saliento que consoante determina o art. 112, § 4º do RICMS-BA, o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal, enquanto que o seu estorno poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no RPAF/BA, precisamente no disposto em seus artigos 73 e 74, incisos I a IV.

Em vista destes esclarecimentos, a infração 03 resta parcialmente caracterizada, no montante de R\$22.804,00, conforme indicado no demonstrativo de fl. 482.

O lançamento consubstanciado na infração 05 se referiu ao recolhimento a menos do ICMS, em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Observo que a imputação decorreu da utilização de forma inadequada da previsão de redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00.

A linha adotada pela defesa se ancorou basicamente na alegação de que nas saídas tanto interestaduais como internas, independentemente das quantidades comercializadas, deveria se utilizar sempre da tributação aplicável às operações internas para não contribuintes. Aduziu, ainda, que foram considerados como produtos normais, não integrantes da cesta básica, os produtos farinha de mandioca, canjiquinha e xerém.

Quanto ao primeiro ponto aventado pelo impugnante, convém ressaltar a previsão constante do art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, de adquiridas para revenda e, portanto, efetuadas por contribuinte do

representem um volume tal e também com uma regularidade que indiquem que se destinam à mercancia. Friso que essa disposição legal foi recepcionada pelo art. 5º da Lei Estadual do ICMS, de nº 7.014/96, assim como pelo art. 36 do RICMS/BA.

Ao analisar o respectivo demonstrativo, constatei que as quantidades comercializadas representam grandes volumes, que não são compatíveis com aquisições destinadas a consumidores, tornando evidente que têm como objetivo a comercialização. Ademais, conforme apontou o autuante, os adquirentes são clientes regulares do autuado. Assim, estas duas constatações me levam a concluir que, efetivamente, os destinatários das operações em questão são contribuintes do ICMS, apesar de não possuírem inscrições estaduais nos cadastros dos respectivos estados.

Concluo, deste modo, que em relação às vendas interestaduais não poderia ser utilizada a redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00, mesmo porque o seu art. 1º determina que o benefício somente pode ser aplicado às situações envolvendo contribuintes regularmente inscritos na cadastro estadual e desde quando os adquirentes se encontrem estabelecidos no Estado da Bahia. Quanto às operações de saídas interestaduais de produtos da cesta básica, não pode ser admitida a utilização da alíquota estabelecida para as operações internas, haja vista que, conforme esclarecido acima, os adquirentes se constituem em contribuintes do imposto, mesmo que não possuam inscrição no cadastro de seu estado, cabendo, assim, a aplicação da alíquota de 12%, prevista no inciso II do art. 50 do RICMS/BA, que vem a ser aquela determinada para as vendas interestaduais para contribuintes.

No que se refere especificamente ao produto leite em pó, ressalto que a redução da base de cálculo estabelecida no inciso XXI do art. 87 do RICMS/BA alcança apenas as operações internas. Como essa mercadoria é tributada normalmente nas saídas interestaduais, deve incidir o imposto à alíquota de 12%, quando as operações destinarem mercadorias à revenda, seja por contribuintes inscritos ou não, enquanto que sendo as mercadorias destinadas a consumidor final a alíquota cabível é de 17%.

Observo que o autuante aceitou as ponderações do sujeito passivo no que se refere ao produto farinha de mandioca, excluindo-o dos novos demonstrativos que elaborou, uma vez que, realmente, de acordo com o art. 14, inciso XVII do RICMS/BA, goza de isenção nas operações internas.

Acompanho, também, a conclusão do autuante no que concerne aos produtos canjica, canjiquinha e xerém, os quais não podem ser equiparados ao fubá de milho, para o qual há previsão de redução na base de cálculo de 100% nas operações internas, conforme consta no art. 87, inciso XXX do RICMS/BA. Vale consignar que aqueles produtos não se encontram nominalmente relacionados no art. 51, § 3º, II do RICMS, que indica quais os itens que se encontram inseridos no gênero fubá de milho. Deste modo, está correta a exigência fiscal nas saídas internas para contribuintes inscritos de modo que a carga tributária seja de 10% e para não inscritos com a alíquota de 17%.

Assim, a infração 05 fica mantida de forma parcial, no montante de R\$223.644,75, em conformidade com o demonstrativo de fl. 483.

A exigência atinente à infração 06 trata do recolhimento a menos do ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Constato que as alegações defensivas se mostraram semelhantes àquelas trazidas contra a infração anterior, tendo sido corretamente exigido o imposto, desde quando a fiscalização aplicou a alíquota de 12% nas saídas interestaduais de produtos da cesta básica para contribuintes, quer fossem inscritos ou não. Já nas operações internas destinadas a contribuintes inscritos utilizou-se da carga tributária de 10% no caso de produtos normais (não integrantes da cesta básica) e 17% nas saídas de fécula de mandioca para contribuintes não inscritos.

O autuante esclareceu que a infração decorreu principalmente do fato de o contribuinte ter considerado fécula de mandioca como se estivesse incluída na cesta I de 7% nas saídas internas para contribuintes inscritos, quando é aplicado conforme previsto no Decreto 7.799/00.

Observo que o autuante excluiu da exigência o montante do imposto que lançara de forma equivocada, relativo à saída interna de farinha de mandioca, de modo que esta infração fica mantida de forma parcial, no valor de R\$28.826,66, conforme consta no demonstrativo de fl. 484.

O lançamento concernente à infração 07 teve como motivação a falta de recolhimento de ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento. Verifico que tendo o contribuinte se insurgido contra os cálculos realizados pelo fisco, no que se refere a valores concernentes à prestações de serviços, sobre os quais realmente não tinha pertinência a cobrança do tributo, o autuante acatou tal argumentação, elaborando o demonstrativo de fl. 485. Deste modo, esta infração resta caracterizada de forma parcial, no valor de R\$35.845,76.

Registro que os novos valores correspondentes ao lançamento tributário se encontram indicados no Demonstrativo de Débito acostado às fls. 495 a 497.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, ficando mantidas parcialmente as infrações 01, 03, 05, 06, e 07, e restando caracterizadas as infrações 02 e 04.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279102.0001/10-9, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS OC LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.368.664,21**, acrescido das multas de 60% sobre R\$902.662,64 e 50% sobre R\$466.001,57, previstas nos incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, alíneas “a” e “b”, III e I, alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de dezembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR