

PROCESSO - A.I. Nº 206903.0020/02-4  
RECORRENTE - SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0037-0L/03  
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO  
INTERNET - 22.04.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0164-11/03

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE USO OU CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração reconhecida em parte pelo sujeito passivo. Refeitos os cálculos para exclusão dos valores referentes aos materiais que não se constituíam materiais de consumo, por integrarem o preço dos alimentos fornecidos ao público, e consequentemente não sujeitos ao diferencial de alíquota. Acatado nas razões do Recurso Voluntário, pagamento de parte dos valores exigidos na Decisão de Primeira Instância por ter sido comprovado que parte do débito já foi objeto de outro Auto de Infração e de Denuncia Espontânea. Modificada a Decisão Recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto tempestivamente pelo sujeito passivo através do seu representante legal, em face da Decisão proferida no Acórdão nº 0037-01/03 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que considerou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, onde o recorrente alega ter suscitado preliminar que não foi apreciada no referido julgamento, quanto aos pagamentos já efetuados em outro Auto de Infração.

A acusação fiscal aponta falta de recolhimento de diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento (exercícios de 1997 e 1998), onde se exigiu o ICMS no valor de R\$15.199,38 acrescido da multa de 60%, tendo no julgamento de 1ª Instância a relatora, refeito os cálculos por considerar que parte dos valores exigidos na peça vestibular não se tratavam de materiais de consumo do estabelecimento, mas de insumos que integravam o serviço de fornecimento dos alimentos, e reduzido o valor do débito para R\$3.800,93.

O autuado impugnou o lançamento, tempestivamente, às fls. 173 a 180, suscitando uma questão preliminar, quanto à parte do débito objeto da exigência fiscal, alegando que referente ao exercício de 1997 requereu parcelamento e que as parcelas foram pagas e por isso requeria a exclusão do montante da autuação dos valores anteriormente pagos e requereu à fl. 202 dos autos, a juntada dos documentos comprovando o pagamento dos valores parcelados relativos ao exercício na peça defensiva.

No julgamento recorrido a relatora procedeu ao exame do mérito, e considerou que em razão da definição do Regulamento nem todas as mercadorias destinadas ao consumo estariam sujeitas ao diferencial de alíquota, e que se fazia necessário levar em conta o que era consumido no próprio estabelecimento e não por terceiros. Alegou que no caso desse processo, alguns produtos se

constituíam material de embalagem, outros objetivam oferecer maior comodidade ao cliente, a exemplo dos produtos “suporte para 4 copos”, canudos e colheres, que tem vinculação com o processo comercial do estabelecimento e assim, considera que os mesmos são insumos e compõem custos operacionais diretos da empresa. Fez alusão aos valores apresentados como recolhidos através de Denúncia Espontânea apensada aos autos justificando que não acolhia os mesmos por que não ficou comprovado que os referidos valores diziam respeito às notas fiscais autuadas, e que ficaram caracterizadas como material de uso e consumo. Elaboraram no bojo do voto demonstrativo de débito onde discrimina as notas fiscais e os materiais de limpeza, fardas e luvas e julgou a infração Parcialmente Procedente onde aponta o débito remanescente de R\$3.800,93, que aqui transcrevo o seu inteiro teor:

*“O Auto de Infração acusa o contribuinte da falta de pagamento da diferença de alíquotas de mercadorias relativa a material de consumo do estabelecimento autuado. As autuantes, de posse de notas fiscais colhidas junto ao CFAMT e documentos encontrados no estabelecimento, conforme observação feita às fls. 11 e 25 do PAF, efetuaram levantamento, mês a mês, da diferença de alíquota de mercadorias que consideraram de uso ou consumo e adquiridas em outra unidade da Federação, aplicando o percentual de 10% ou 5%, conforme o Estado onde foram realizadas as compras, pois existiram aquisições no sul e nordeste do País. Em seguida, daquele valor, abateram o imposto já recolhido, encontrando a diferença cobrada.*

*Neste contexto, embora entenda o questionamento da defesa de que no corpo do Auto de Infração foi indicada a alíquota de 17% (alíquota cheia) quando, na realidade, deveria ter sido indicado o percentual da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, em obediência a norma do art. 39, IV. “c” do RPAF/99, tal falha não acarreta a nulidade do lançamento fiscal, haja vista que os cálculos foram realizados conforme descrito acima, como prova os levantamentos realizados, e que ao autuado foram fornecidos.*

*Quanto ao argumento de que a diferença de alíquota poderia ser de 2% (5% - 3%), já que enquadrado no regime especial do pagamento do imposto em função de sua receita bruta (percentual de 5% sobre a mesma), não encontro respaldo legal para sustentá-lo. No cálculo da diferença de alíquota leva-se em conta a alíquota interna do Estado da Bahia com a alíquota interestadual do Estado remetente das mercadorias, ou seja, a diferença entre 17% e 12% (Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive no Estado do Espírito Santo), ou 7% (Regiões Sul e Sudeste). O percentual de 5% utilizado no cálculo do imposto em função da receita bruta é um “percentual” e não a “alíquota” aplicada no cálculo do imposto dentro do Estado da Bahia.*

*No mérito, as mercadorias objeto da autuação foram as seguintes: canudos, guardanapos, suporte para copos, brindes, colher para sundae e colher branca pequena, material limpeza, fardamento, luva e lâmina, não estando os sacos A, B, C e D nela incluídos.*

*O RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, bem como o RICMS/96 (Decreto nº 5.444/96) vedam o aproveitamento de crédito fiscal sobre material de uso e consumo, estando o contribuinte obrigado a pagar a diferença de alíquota quando de suas aquisições interestaduais (art. 5º, I do RICMS/96 e RICMS/97). Nesta situação define como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, aquelas mercadorias adquiridas porém não destinadas à “comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.” Esta definição encontra-se claramente posta no art. 93, V, b) do RICMS/97.*

*Em face desta definição regulamentar, não são todas as mercadorias destinadas ao consumo que se encontram sujeitas ao pagamento da diferença de alíquota. É necessário que sejam*

*consumidas pelo próprio estabelecimento e não por terceiros, portanto não comercializadas, e que não se integrem ao serviço prestado (no caso presente) como elemento indispensável ao mesmo. Entendo que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “ínsimo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço) de “material de uso e consumo”.*

Na situação dos autos e o acima exposto, é necessário que seja observado a efetiva utilização, na atividade comercial do autuado, dos produtos sobre os quais foi exigida a diferença de alíquota.

O produto “suporte para 4 copos” claramente se constitui em material de embalagem, bem como “guardanapo casquinha”. Se tem por objetivo maior fornecer comodidade ao cliente, este fato de maneira alguma o descharacteriza como tal. Embalagem não se restringe ao invólucro estritamente necessário ao acondicionamento de um produto, mas sim, todo o material que o compõe. No caso, o “suporte para 4 copos” tem como função acondicionar os copos de refrigerantes, de milk shake, etc, vendidos. E, mesmo que assim não fosse, o seu consumo não é da empresa, mas sim dos seus clientes, pois com eles seguem, portanto, custo operacional. O “guardanapo casquinha”, além desta característica tem a função de higienização, elemento indispensável à atividade do sujeito passivo.

Canudos e colheres (sundae e colher pequena branca) não os entendo como material de embalagem. Entretanto, possuem uma vinculação direta com o processo comercial do estabelecimento e, consequentemente, à sua atividade fim, uma vez que sem os canudos e sem as colheres o autuado não poderia comercializar seus produtos. São consumidos pelos clientes, e não pela empresa, sendo elemento indispensável e necessário à prestação do serviço, ou seja, são insumos que constituem os custos operacionais diretos da empresa.

Os guardanapos 34 x 24, da mesma maneira, são indispensáveis à atividade do estabelecimento e consumidos pelos clientes. Inclusive, é inimaginável um restaurante, uma lanchonete, um bar praticar a atividade de comercialização sem oferecer ao cliente um guardanapo. É custo operacional direto. Quanto às lâminas (bandejas de papel), embora não tenham a mesma indispensabilidade dos guardanapos, têm a função maior de higienização, levando melhor qualidade do produto ao consumidor que as inutilizam com seu uso.

Em relação aos brindes e material de festas entendo que sua finalidade com material de uso e consumo não se confunde, pois, também, representa dispêndio relacionado diretamente com a atividade comercial do estabelecimento, cujos créditos seriam legítimos caso o autuado não fosse optante do regime especial de apuração do imposto. Como são comercializados, estão completamente descharacterizados como material de uso e consumo.

Pelo tudo aqui exposto, entendendo que todos os produtos acima analisados não se constituem material de uso e consumo. Porém todas estas considerações, diante da definição regulamentar do que seja material de uso e consumo, não posso utilizar em relação os produtos material de limpeza, fardamento e luvas. Elaboro demonstrativo, com base no levantamento efetuado pelas atuantes especificando seus valores para fins de pagamento da diferença de alíquotas. Ressalto que neste momento não posso considerar os valores do ICMS apresentados como recolhidos de diferença de alíquota (mensal e através da Denúncia Espontânea apensada aos autos), uma vez que não ficou provado que estes diziam respeito às notas fiscais autuadas, cujos produtos ficam caracterizados como material de uso e consumo do estabelecimento.

Elaborou levantamento dos materiais de uso e consumo no período de janeiro/97 a dezembro de 1998. Também elaborou o Demonstrativo de Débito apontando o débito de R\$3.800,93.

O sujeito passivo intimado da Decisão de 1<sup>a</sup> Instância em 07/03/03 ingressou com Recurso

Voluntário através de seu representante legal, no prazo regulamentar onde argui que a questão preliminar levantada na defesa de que parte da autuação já teria sido objeto de pagamento, mediante parcelamento firmado em 1997 e que a mesma não foi analisada pela junta julgadora, e por isso pede que sob pena de resultar em nulidade do julgamento por cerceamento defesa e também por supressão de instância que a Junta supra a omissão apontada ou que acolha como Recurso Voluntário, juntando cópia da questão preliminar que além de suscitada na peça de impugnação às fls. 172 a 180 dos autos, datada de 14/11/02 e processada no sistema em 05/11/02 e consta o registro do requerimento às fls. 202, acompanhada de cópia do parcelamento e DAES de recolhimentos às fls. 203 a 210 dos autos.

A PROFAZ exarou Parecer à fl. 237 onde considera que a alegação no Recurso Voluntário de que a Decisão da Junta não apreciou o argumento pelo autuado de que parte do valor exigido tinha sido objeto de parcelamento antes da autuação, constitui cerceamento de defesa por que embora constasse do relatório, não foi apreciada no voto e por isso entendia que a Decisão recorrida deveria ser anulada e os autos devolvidos à Junta para que a matéria fosse apreciada.

## VOTO

Da análise dos elementos constantes dos autos, considero que o recorrente tem razão quando pretende que sejam acolhidos os valores pagos no parcelamento referentes aos meses de janeiro a outubro de 1997.

Antes, porém, devo assinalar que embora na Decisão *a quo* a relatora, de fato não tenha apreciado a questão preliminar como determinam as regras de processo, que antes de adentrar ao mérito deve o julgador apreciar as questões prejudiciais e as preliminares argüidas, posto que aquelas são decididas lógica e necessariamente antes de outra, influenciando o teor do julgamento de outra questão denominada “prejudicada”, e as preliminares como pode se inferir do próprio nome são aquelas que devem ser decididas antes do mérito, possibilitando ou não o exame deste, que poderá diante de uma preliminar de nulidade ficar impossibilitado de ser apreciado.

Por tanto, ambas têm a idéia de antecedência ao mérito, que na linguagem forense são também denominadas de “questões prévias” tendo em vista que antecedem ao mérito. Contudo, não foi de todo omissa a Decisão recorrida, vez que no bojo do exame de mérito assim, se manifestou à relatora “Ressalto que neste momento não posso considerar os valores do ICMS apresentados como recolhidos de diferença de alíquota mensal e através de Denúncia Espontânea apensada aos autos, uma vez que não ficou provado que estes diziam respeito as notas fiscais autuadas, cujos produtos ficam caracterizados como material de uso e consumo de estabelecimento.

Neste sentido, é que justifico a minha discordância com o opinativo da PROFAZ de que se constitui em cerceamento de defesa e que não houve apreciação da prejudicial argüida, determinando a anulação da Decisão para que a Junta apreciasse a mesma. E ressalto ainda que não ocorrerá supressão de Instância, pois como mencionei acima houve apreciação no julgamento.

Por outro lado, também o recorrente se equivoca ao arguir que a questão não foi analisada diante de tudo que foi dito acima. A matéria deve ser examinada como Recurso Voluntário, uma vez que revela o inconformismo do sujeito passivo ante a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância que não acolheu os argumentos e provas apresentadas na peça de impugnação pois amparado na garantia constitucional de recorrer da Decisão, consubstanciado no inciso LV do art. 5º do texto constitucional e no art. 169, I, “b” do RPAF/99.

Assim, não haverá nenhum óbice para que seja reexaminada a matéria fática, abordada em questão prejudicial, em sede de Recurso Voluntário.

Examinado os demonstrativos elaborados no voto da Decisão recorrida, e procedendo um cotejo com os demonstrativos e a cópia do pedido de parcelamento acostados pelo recorrente, verifico que as notas fiscais indicadas nos levantamentos são as mesmas apuradas pelo autuante e consideradas pela Junta. Portanto, considero que o recorrente comprova parte do débito referente ao exercício de 1997, pois resta cabalmente demonstrado que a diferença de alíquota já foi objeto de exigência fiscal em outro Auto de Infração (nº 40774708), cujo parcelamento se encontra quitado, referente aos períodos de janeiro a outubro de 1997 e novembro de 1997 a dezembro 1998, cujos DAES de pagamentos se referem à diferença de alíquota decorrentes das notas fiscais de aquisições interestaduais que originaram o Auto de Infração demandado.

Deste modo, refazendo um novo Demonstrativo de Débito, tomando por base os valores apresentados pelo recorrente, a Decisão recorrida deve ser reformada e o débito reduzido para o valor de R\$1.189,77, conforme Demonstrativo de Débito abaixo.

#### DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

| CÓD. DÉBITO  | D. DE OCORRÊNCIA | D. DE VENCIMENTO | IMPOSTO          | MULTA (%) |
|--------------|------------------|------------------|------------------|-----------|
| 10           | 31/01/1997       | 20/02/1997       | 71,77            | 60        |
| 10           | 28/02/1997       | 20/03/1997       | 23,89            | 60        |
| 10           | 31/03/1997       | 20/04/1997       | 0,07             | 60        |
| 10           | 30/04/1997       | 20/05/1997       | 0,58             | 60        |
| 10           | 31/05/1997       | 20/06/1997       | 7,82             | 60        |
| 10           | 30/06/1997       | 20/07/1997       | 6,36             | 60        |
| 10           | 31/07/1997       | 20/08/1997       | 23,12            | 60        |
| 10           | 31/08/1997       | 20/09/1997       | 7,40             | 60        |
| 10           | 30/09/1997       | 20/10/1997       | 4,21             | 60        |
| 10           | 31/10/1997       | 20/11/1997       | 906,09           | 60        |
| 10           | 30/11/1997       | 20/12/1997       | 17,39            | 60        |
| 10           | 31/12/1997       | 20/01/1998       | 2,72             | 60        |
| 10           | 31/01/1998       | 20/02/1998       | 9,78             | 60        |
| 10           | 28/02/1998       | 20/03/1998       | 7,71             | 60        |
| 10           | 31/03/1998       | 20/04/1998       | 27,30            | 60        |
| 10           | 30/04/1998       | 20/05/1998       | 2,23             | 60        |
| 10           | 31/05/1998       | 20/06/1998       | 25,13            | 60        |
| 10           | 31/07/1998       | 20/08/1998       | 10,06            | 60        |
| 10           | 31/08/1998       | 20/09/1998       | 18,36            | 60        |
| 10           | 30/09/1998       | 20/10/1998       | 1,27             | 60        |
| 10           | 31/10/1998       | 20/11/1998       | 1,95             | 60        |
| 10           | 30/11/1998       | 20/12/1998       | 9,02             | 60        |
| 10           | 31/12/1998       | 20/01/1999       | 5,52             | 60        |
| <b>TOTAL</b> |                  |                  | <b>1. 189,77</b> |           |

Devo ressaltar que justificativa da relatora da Decisão guerreada, em não aceitar os valores recolhidos que foram acostados pela defesa por que não ficou provado que os pagamentos se referiam às notas fiscais objeto da autuação é razoável e não merece censura, tendo em vista a criteriosa análise feita na 1ª Instância. Contudo, em sede do Recurso Voluntário o sujeito passivo indicou os números das notas fiscais às fls. 245 a 247 dos autos, onde restou comprovado que se tratam das mesmas notas fiscais, e assim os pagamentos guardam correlação com as notas fiscais de aquisição de mercadorias arroladas na ação fiscal para efeito de exigência do imposto concernente ao diferencial de alíquota.

Em conclusão, os documentos trazidos pelo recorrente nessa fase do processo, devem ser acatados pois elidem parte do valor do débito e promovem a reforma da Decisão de 1ª Instância, uma vez que parte do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições interestaduais dos materiais de consumo para o estabelecimento já

foi efetivamente pago.

Diante do exposto, a Decisão recorrida deve ser modificada e a consequência é o PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206903.0020/02-4, lavrado contra **SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.189,77**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/97 e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ –REPR. DA PROFAZ