

A. I. Nº - 2071550050/02-7  
AUTUADO - SALCO COMERCIO DE ALIMENTOS S/A.  
AUTUANTE - RITA DE CASSIA SILVA MORAIS, INOCENCIA OLIVEIRA ALCANTARA e  
MAGDA ROSA WOLNEY DE CARVALHO SCHIMIC  
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO  
INTERNET - 27/07/04

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0274/01-04**

**EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE USO OU CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Fato admitido em parte pelo sujeito passivo. Refeitos os cálculos com redução do valor inicialmente cobrado, uma vez que parte dos produtos não se constituía em material de uso e consumo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado, em 30/09/02, para cobrar o imposto no valor de R\$15.027,65 acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento da diferença de alíquota interna e interestadual, pelas aquisições de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento (exercícios de 1997 e 1998).

O autuado impugnou o lançamento fiscal (fls. 421/429), por advogado legalmente habilitado, registrando, preliminarmente, que parte do imposto cobrado já havia sido objeto de pagamento anterior, através de parcelamento realizado em 1997.

Em seguida, disse que ação fiscal foi realizada de modo irregular, tendo em vista que as autuantes aplicaram, indiscriminadamente, a alíquota de 17%, que, absolutamente, não refletia a diferença encontrada. Entendeu e para o caso, a alíquota só poderia ser de 10%, vez que as compras foram realizadas no sul do País, ou de 2%, levando em conta que a alíquota praticada pelo autuado é de 5% sobre sua receita, já que enquadrado no regime especial de apuração do imposto.

Adentrando no mérito da lide, informou que o estabelecimento autuado faz parte da rede MCDONALD'S de alimentação, tendo um elevado padrão de qualidade nos alimentos servidos ao público consumidor. Tal serviço engloba as vendas em balcão, "para viagem" (ai incluídas as entregas via "motoboy"), o "drive", bem como as festas de aniversários ou outros eventos fechados, mais conhecidos como "McFESTAS".

Concordou com a cobrança da diferença de alíquota sobre algumas mercadorias autuadas (panos, luminárias, fusível, vassouras, etc) e que, inclusive, já havia pagado o imposto devido, conforme registrado no próprio Auto de Infração. Porém discordou de outras aquisições, cujos produtos adquiridos constituíram-se em mercadorias, pois comercializados, sendo tributadas todas suas saídas. Afirmou que eram mercadorias que se integravam ao produto final, estavam vinculadas indissociavelmente à comercialização e eram consumidas, conforme posto no art. 93, § 1º, I, "a", "b" e "c" do RICMS/97. Citando todos os produtos e suas finalidades, requereu a nulidade ou a improcedência da autuação. Citou, nominalmente, as aquisições realizadas com a Brapelco Comércio Transporte e Serviços Ltda, que entendeu absolutamente equivocada.

As autuantes, em informação fiscal (fls. 448/450), explicaram que a alíquota aplicada no levantamento efetuado foi de 10% e/ou 5%, dependendo do Estado de origem onde as mercadorias

foram adquiridas, conforme demonstrativos às fls. 11/36 do PAF.

Em relação às explicações dadas pelo impugnante quanto as mercadorias cuja diferença de alíquota foi apurada, as analisaram na mesma linha da impugnação, concluindo que das mercadorias levantadas, todas se referiam a material de usos e consumo.

Requereram a procedência total da ação fiscal.

O Auto de Infração foi julgado procedente em parte por esta 1<sup>a</sup> JJF através do Acórdão n<sup>o</sup> 0036-01/03, vez que das mercadorias levantadas pela fiscalização, somente aquelas destinadas a fardamento e limpeza se incluíam no conceito de material de usos e consumo (fls. 465/471).

Devidamente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento desta primeira Instância (fls. 474), o contribuinte, inconformado, interpôs Recurso Voluntário argüindo que na sua impugnação inicial, além de discutir o mérito da autuação fiscal, levantou uma preliminar onde alegou que uma parte do imposto cobrado através da autuação já havia sido objeto de pagamento anterior, através de parcelamento realizado em 1997, cujas parcelas foram regularmente pagas. Este parcelamento havia sido inserido à sua defesa no dia 05/11/2002, ou seja, dois dias após a sua protocolização.

Como tal questão preliminar não foi apreciada quando do julgamento, o sujeito passivo requereu a sua apreciação, uma vez que se não sanada poderia resultar na nulidade do julgamento, por cerceamento do direito de defesa do autuado, e também por supressão de instância, o que absolutamente não desejava. Desta forma, requereu a retificação do acórdão em comento, sanando a omissão apontada e apreciada a questão preliminar argüida (fls. 481/482).

A PROFAZ (fl. 489) opinou pelo acatamento do recurso impetrado pelo defendant, diante das alegações e provas acostadas aos autos. Entendeu que a Decisão recorrida deveria ser anulada e os autos retornassem a JJF para apreciação da matéria em questão.

Em aditamento a sua defesa, o autuado anexou aos autos documentos que, disse, comprovavam materialmente o pagamento de diversas notas fiscais incluídas no levantamento cujo ICMS havia sido recolhido ou através de denúncias espontâneas ou DAE's (fls. 492/550)

A 1<sup>a</sup> CJF, através do Acórdão CJF N<sup>o</sup> 0160-11/03 (fls. 555/561), deu provimento ao Recurso impetrado pelo sujeito passivo, proferindo o seguinte voto: *Dado ao exame dos documentos acostados ao Processo Administrativo Fiscal, constatei que o julgamento de primeira instância, que exarou o Acórdão recorrido, laborou em equívoco, pois não apreciou no voto a alegação de pagamento de parte das infrações através de denúncia espontânea antes do lançamento de ofício.*

*Verificada a tempestividade e o fundamento dos documentos contestatórios do recorrente, fica visível a necessidade do processo retornar à Junta de Julgamento Fiscal para proceder à apreciação e análise dos referidos documentos de fls. 454 a 462 e 492 a 550 dos autos para, logo após, realizar novo julgamento do Auto de Infração em tela.*

Esta 1<sup>a</sup> JJF baixou os autos em diligência para que fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC/CONSEF tomasse as seguintes providências (fl.572):

1. analisasse os documentos fiscais indicados no Acórdão anterior desta 1<sup>a</sup> JJF para verificar quais os que foram lançados na escrita fiscal do autuado e cuja diferença de alíquota havia ou não sido pago, considerando nesta verificação, os DAE de recolhimento e as Denúncias Espontâneas realizadas (fls. 457/458 do PAF);
2. indicasse todas as notas fiscais que não foram escrituradas e cuja diferença de alíquota não foi recolhida, se fosse o caso, haja vista que os documentos apensados ao processo pelas autuantes foram colhidos junto ao Sistema CFAMT desta Secretaria da Fazenda;

3. havendo imposto a ser cobrado, elaborasse demonstrativo de débito.

Foi reaberto prazo de defesa e solicitado a entrega ao contribuinte do documento produzido pelo diligente fiscal e cópias das notas fiscais colhidas junto ao Sistema CFAMT, e que foram consideradas na diligência realizada.

Diligente fiscal, através do Parecer ASTEC Nº 0171/2003 (fls.574/578), informou, preliminarmente que não efetuou a diligência juntamente com o autuado tendo em vista que os documentos acostados ao processo eram suficientes para atender ao solicitado. Assim, confrontou o demonstrativo elaborado pelo julgador, constante do Acórdão de julgamento (fls. 467/471) com o demonstrativo apresentado no recurso (fls. 494/495), seguindo o mesmo entendimento do julgador, ou seja, considerando no levantamento apenas as notas fiscais de produtos de limpeza e fardamentos.

Confrontou, também, as notas fiscais relacionadas nos meses de abril, maio e junho de 1997 constantes do levantamento das autuantes (fls. 15/17) com os demonstrativos apresentados pelo impugnante às fls. 509/514. Ainda considerou a Denuncia Espontânea e os DAE apresentados. Em seguida, elaborou demonstrativo (fls. 576/577) no qual relacionou as notas fiscais com o valor do imposto indicado no Acórdão de julgamento e que não estavam relacionadas no demonstrativo apresentado no recurso (fls. 494/495).

Observou que no demonstrativo efetuado pelo autuado, este reconheceu a diferença de R\$1.032,21, porém havia abatido valores de notas fiscais de produtos que a empresa incluiu na base de cálculo e o julgador não incluiu no demonstrativo. Portanto, somente considerou as diferenças das notas fiscais relacionadas pelo julgador, o que resultou em valor devido de R\$1.482,25.

Ao chamar o contribuinte para tomar ciência da diligência realizada, o Órgão Preparador da Repartição Fiscal não observou que o prazo de defesa havia sido reaberto (fl. 591), o que ensejou nova diligência para que a determinação deste Colegiado fosse cumprida (fl. 596), inclusive com a solicitação, reiterada, da entrega de cópias dos documentos fiscais colhidos junto ao Sistema CFAMT.

O pedido foi atendido (fl. 598/599). O sujeito passivo não se manifestou.

## **VOTO**

Em decisão anterior (Acórdão JJF Nº 0036-01/03) esta Junta de Julgamento Fiscal decidiu que o imposto a ser cobrado no presente processo e referente a diferença de alíquota diz respeito às aquisições de fardamento e material de limpeza. Neste sentido, o relator elaborou demonstrativo indicando todas as notas fiscais e seus respectivos valores (fls. 467/471 do PAF).

O autuado, quando da ciência daquela decisão, suscitou questão preliminar, por entender que as Denúncias Espontâneas que anexou aos Autos não haviam sido apreciadas pela Primeira Instância deste Colegiado. Precisamente, o recurso interposto pelo defendant se ateve exclusivamente quanto a falta de abatimento dos valores recolhidos do ICMS através de denúncias espontâneas realizadas antes da ação fiscal. A 1ª CJF acatou a razão de defesa e anulou a decisão desta 1ª JJF através do Acórdão CJF Nº 0160-11/03.

Após estas considerações, 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 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: suporte para copos, sacos, canudos, guardanapos, guardanapos casquinha, colher sundae, lâmina HB, CB e produção, lâmina bandeja, brindes diversos, materiais de festa, fardamento e material de limpeza.

O RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, bem como o RICMS/96 (Dec. 5.444/99), veda 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 indispesável 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 indispesável ao mesmo. Entendo que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (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 “guardanapos” e “guardanapo casquinha”. Por ter como objetivo maior fornecer comodidade ao cliente, este fato de maneira alguma o descaracteriza como tal. Embalagem não se restringe ao invólucro estritamente necessário ao acondicionamento de um produto, mais 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 indispesável à atividade do sujeito passivo. De igual maneira os sacos (A, B e C) servem para armazenar os produtos, a depender da quantidade adquirida, ou seja, é material de embalagem.

Canudos e colheres não são materiais 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 as lâminas (bandejas de papel), embora não tenham a mesma indispensabilidade dos guardanapos, tem 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, suas finalidades com material de uso e consumo não se confundem, pois, também, representam dispêndios relacionados diretamente com as atividades comerciais do estabelecimento, cujos créditos seriam legítimos caso o autuado não fosse optante do regime especial de apuração do imposto. Como são comercializados, estão completamente descaracterizados como material de uso e consumo.

Na situação, 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 e fardamento, sendo devida a diferença de alíquota.

Entretanto, como a decisão anterior desta Primeira Instância foi anulada tendo em vista a falta de consideração de denúncia espontânea realizada e já quitada, pagamentos efetuados sobre os materiais autuados e, como o impugnante apresentou levantamento, no seu recurso, suprimindo notas fiscais autuadas e apresentando outras não autuadas, os autos foram baixados em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fiscal estranho esclarecesse todos os pontos que se encontravam obscuros. A diligência foi cumprida.

Desta forma, com as providências tomadas pela ASTEC/CONSEF, a ciência por parte do sujeito passivo dos documentos fiscais colhidos junto ao CFAMT e tendo em vista a sua não manifestação, entendo que o processo encontra-se sanado, e faço do levantamento fiscal elaborado pelo diligente a base do meu voto com uma exceção, que ora abordo.

O impugnante, quando de sua primeira manifestação, discordou totalmente da inclusão dos produtos adquiridos à Braspelco Comércio, Transporte e Serviços Ltda como produtos sujeitos ao pagamento da diferença de alíquota, que inicialmente não foram apenas sobre fardamento e material de limpeza. No entanto não citou estes produtos. Tampouco, quando do seu recurso fez qualquer menção a estas aquisições. Constatei, quando da elaboração do levantamento realizado pelo diligente que diversos documentos fiscais da referida empresa se encontravam nele elencados. Buscando averiguar o argumento defensivo, observei, pelas notas fiscais anexadas ao processo, que o produto indicado no levantamento fiscal das autuantes, como material de limpeza e fardamento, e seguido por todos os demais, se referia a “pazinha para casquinha”, ou seja, além de não ser material de limpeza e de fardamento, é produto com vinculação direta com o processo comercial do estabelecimento e, consequentemente, à sua atividade fim, conforme já acima explanado. Das notas fiscais averiguadas, a única exceção que encontrei foi aquela de nº 202082 (fl. 126 do PAF). Não sei como as autuantes encontraram a sua base de cálculo. Porém este dado se torna irrelevante quando se observar os produtos nela elencados. Nenhum se constitui fardamento ou material de limpeza, ou mesmo material de uso e consumo. As demais, neste segmento incluídas (fardamento e material de limpeza), e que não se encontram anexadas ao processo tenho a convicção que seguem a mesma linha. Inclusive, analisando, ainda, os documentos fiscais apensados aos autos e que não foram autuados, todos, não se enquadram

como material de uso e consumo, são copos, guardanapos, tampas para refrigerantes, suporte para copos, brinde, embalagens, canudos, colher, bacon, ketchup, etc.

Nesta situação estas notas fiscais devem ser excluídas do levantamento fiscal elaborado pelo diligente (fls. 576/578), o que ora faço, conforme a seguir apresentado.

**EXERCÍCIO DE 1997**

MÊS	NF	EMITENTE	BASE CÁLCULO	DIF ALIQ
jan/97	12066	Suprinter	207,88	20,79
	<b>TOTAL</b>			<b>20,79</b>
fev/97	12887	Suprinter	383,39	38,34
	<b>TOTAL</b>			<b>38,34</b>
mar/97	13636	Fresh Star	349,91	34,99
	<b>TOTAL</b>			<b>34,99</b>
abr/97	3018	Malharia Luiza	973,36	97,34
	15459	Mult-T	218,56	21,86
	3170	Malharia Luiza	245,54	24,55
	3169	Malharia Luiza	1.311,81	131,18
	<b>TOTAL</b>			<b>274,93</b>
mai/97	15857	Suprinter	137,33	13,73
	3411	Malharia Luiza	1.313,89	131,89
	<b>TOTAL</b>			<b>145,62</b>
jun/97	208724	Suprinter	24,50	2,45
	<b>TOTAL</b>			<b>2,45</b>
jul/97	18439	Suprinter	106,04	10,60
	<b>TOTAL</b>			<b>10,60</b>
out/97	21827	Suprinter	226,16	22,62
	21828	Suprinter	58,56	5,86
	21825	Suprinter	1077,08	107,71
	<b>TOTAL</b>			<b>136,18</b>
dez/97	24423	Suprinter	279,65	27,97
	<b>TOTAL</b>			<b>27,97</b>

**EXERCÍCIO DE 1998**

MÊS	NF	EMITENTE	VALOR	DIF ALIQ
jan/98	12154	Emplarel	385,00	38,50
	5337	Malharia Luíza	267,87	26,79
	<b>TOTAL</b>			<b>65,29</b>
set/98	925	Porangatu	225,00	22,50
	<b>TOTAL</b>			<b>22,50</b>

dez/98	363	Clássicos	246,75	24,68
	33777	Suprinter	139,40	13,94
				<b>38,62</b>

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

CÓDIGO DÉBITO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	ICMS	MULTA (%)
10	31/1/1997	9/2/1997	20,79	60
10	28/2/1997	9/3/1997	38,34	60
10	31/3/1997	9/4/1997	34,99	60
10	30/4/1997	9/5/1997	274,93	60
10	31/5/1997	9/6/1997	145,62	60
10	30/6/1997	9/7/1997	2,45	60
10	31/7/1997	9/8/1997	10,60	60
10	31/10/1997	9/11/1997	136,18	60
10	31/12/1997	9/1/1998	27,97	60
10	31/1/1998	9/2/1998	65,29	60
10	30/9/1998	9/10/1998	22,50	60
10	31/12/1998	9/1/1999	38,62	60
<b>TOTAL</b>			<b>818,28</b>	

Voto pela procedência parcial da autuação.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207155.0050/02-7, lavrado contra **SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$818,28, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/97 e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2004.

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR