

PROCESSO - A. I. Nº 269610.0020/03-1  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - ÁGUA DISTRIBUIDORA DE FILMES E FOTOGRAFIAS LTDA. (ÁGUA FILMES)  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0065-02/07  
ORIGEM - INFRAZ IRECÊ  
INTERNET - 23/08/2007

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0298-12/07**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou materiais por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviço de qualquer natureza. Diligência fiscal revisora comprova que parte das mercadorias foi adquirida para uso na prestação de serviços de fotografias. Representada a autoridade fazendária para programar outra ação fiscal visando à cobrança do imposto sobre brindes e bens do ativo imobilizado incluídos indevidamente no levantamento fiscal. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela referida 2ª Junta de Julgamento Fiscal contra a Decisão pela mesma proferida que decidiu pela Improcedência do Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/12/2003, para exigência de R\$69.955,34, em decorrência da falta de recolhimento do imposto, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, relativa aos exercícios de 1998 e 1999, conforme demonstrativo às fls. 07 a 14.

No prazo legal, o autuado apresentou defesa (doc. fls. 54 a 56), através da qual se insurge quanto a exigência fiscal, argüindo que a autuação refere-se a cobrança de diferença de alíquotas de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e utilizadas como insumos aplicados na prestação de serviço de laboratório fotográfico.

Arguiu, ainda, que o artigo 7º, inciso I, do RICMS/97, excluía a cobrança de diferença de alíquotas sobre as mercadorias quando adquiridas para emprego como insumos, aplicados no processo de prestação de serviços de laboratórios fotográficos.

O defendant alegou que o período de 01/01/98 a 31/12/99 já havia sido fiscalizado, e que está sendo penalizado pela segunda vez, pois já foi autuado pelo Auto de Infração nº 269610.0009/03-8 no mesmo período, apenas com fatos geradores diferentes.

Disse ainda que não foram devolvidos, em tempo hábil, os livros e documentos fiscais apresentados para o cumprimento da fiscalização do período de 01/01/98 a 31/12/99, que foi encerrada em 30/06/03, e que este fato lhe impediu de exercer o seu direito de defesa, ressaltando que até a data do seu Recurso ainda faltava devolver parte deles.

Foram anexadas à impugnação cópias da solicitação de devolução dos livros e documentos fiscais, e recibos de devolução, conforme documentos às fls. 57 a 59.

Por fim, protestando por todos os meios de provas em direito admitidas, requereu fosse determinada uma nova conferência nos itens reclamados, declarando a nulidade da autuação.

O autuante, ao prestar sua informação fiscal (doc. fls. 63 a 65), inicialmente transcreveu os artigos 1º, inciso IV, 5º, inciso I, e 36, todos do RICMS/97, para argumentar que não é contribuinte do ICMS quem tem inscrição estadual, mas quem realiza as operações descritas em lei, e que no caso de empresas mistas que realizam operações sujeitas a ICMS e ISS, é a natureza da operação que vai definir se, para aquela operação, a pessoa física ou jurídica é ou não contribuinte do ICMS. Argumentou que o autuado adquiriu mercadorias para uso e consumo em outra unidade da Federação à alíquota interestadual prevista no artigo 50, II, do RICMS/97, por ter realizado uma operação sujeita ao ICMS.

Em seguida, disse que o autuado não comprovou que as mercadorias foram utilizadas na prestação de serviços e que as operações realizadas só são possíveis para as operações sujeitas ao ICMS.

O preposto fiscal, interpretando o conteúdo da norma expressa no artigo 7º, inciso I, em comparação com o disposto no artigo 1º, inciso IV e artigo 5º, inciso I, todos do RICMS/97, argumentou que existe um conflito de normas, por entender que os últimos artigos falam de aquisição para uso ou consumo, sem oferecer qualquer restrição se este uso e consumo se refere à prestação de serviços sujeitas ao ISS. Entendeu que a solução para este conflito seria concluir que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas na hipótese do artigo 7º, inciso I, porque as mercadorias, neste caso, estarão sendo adquiridas pela pessoa não como contribuinte do ICMS, e irá adquiri-las pela alíquota interna, sem a ocorrência do diferencial de alíquotas.

Quanto a alegação de que o período de 01/01/98 a 31/12/99 já havia sido fiscalizado, o autuante argumentou que, no prazo decadencial, não há impedimento para que o sujeito ativo tributário realize novas autuações sobre matéria ainda não autuada.

Ao final pugnou pela Procedência do Auto de Infração.

Considerando que o autuado comprovou que realmente parte dos documentos fiscais relativos ao período da autuação somente lhe foram devolvidos no dia 13/01/04, inclusive faltando a pasta contendo documentos de arrecadação e o Registro de Inventário, por medida de cautela, e visando evitar futura alegação de cerceamento de defesa, esta Junta, na Pauta Suplementar do dia 03/06/2004, decidiu converter o PAF em diligência à INFAZ de origem (fl. 68), para que o autuante informasse se ainda existiam documentos fiscais retirados do estabelecimento para fiscalização e não devolvidos. Se positivo, que adotasse as devidas providências visando regularizar a pendência; e fosse especificado o tipo de cada mercadoria nas respectivas notas fiscais constantes no levantamento às fls. 07 a 14. Foi recomendado que após o cumprimento da diligência pelo autuante, fosse intimado o sujeito passivo a comprovar se as mercadorias constantes nas notas fiscais foram utilizadas na prestação de serviço de laboratório fotográfico, bem assim a tomar ciência da informação fiscal e dos documentos acostados aos autos, com entrega dos mesmos, sob recibo, e reabrindo-se o prazo de defesa, por trinta dias, para que o autuado pudesse exercer com plenitude o seu direito de defesa.

O autuante, cumprindo a diligência, informou às fls. 73 a 75 que:

- a) foram feitos os demonstrativos com especificação das mercadorias constantes nas notas fiscais (docs. fls. 77 a 104), e colacionadas cópias de todas as notas fiscais para os devidos exames e relatório de saídas por produto (docs. fls. 105 a 468);
- b) foi juntado aos autos recibo de entrega de documentos fiscais (doc. fl. 76).

Foi informado, ainda, que foi feita uma pesquisa junto a fotógrafos da região, e observou que o estabelecimento vende diretamente a estes fotógrafos mercadorias que foram alegadas como de uso na prestação de serviços fotográficos, a exemplo de produtos químicos, papel fotográfico e filmes, conforme doc. fls. 87 a 97.

Além disso, o autuante disse que não existe nenhum documento do autuado em seu poder e que a queixa do contribuinte originou-se no fato de que não havia observado em sua ação fiscal que resultou no Auto de Infração nº 269610.0009/03-8 de 30/06/03 a existência de notas fiscais intituladas pelo contribuinte como materiais de uso e consumo. Disso decorrente, disse que reteve apenas o RUDFTO, o Registro de Entradas nº 5 e as notas fiscais de entradas referenciadas, as quais foram objeto do presente Auto de Infração. Informou que devolveu tais documentos fiscais no dia 13/01/2004 (doc. fl. 57 dos autos). Quanto aos documentos referentes a DAE's de antecipação tributária e o Registro de Inventário nº 3, realmente não foram devolvidos em tempo hábil, porém, eles são impertinentes ao presente processo, informando que já entrou em contato com o Contador da empresa visando regularizar a pendência.

Cientificado o autuado com a entrega dos documentos às fls. 73 a 104, este apresentou sua impugnação às fls. 473 a 474, dizendo inicialmente que se manifesta pela segunda vez sobre os termos da informação fiscal datada de 11/08/2004, pois foi extraviado ou desaparecido o segundo volume da defesa, fato este que diz ter prejudicado a sua defesa no tocante ao item II nº 2 e nº 3.

Quanto a acusação fiscal de que o estabelecimento não usa as mercadorias objeto da autuação na prestação de serviços fotográficos, foi aduzido pelo autuado que se tratam de mercadorias de revenda, cujo ICMS foi cobrado por substituição tributária, conforme item 23, do Anexo 88, do RICMS/97.

Considerou equivocado o entendimento do autuante, dizendo que não foi observado o disposto no artigo 355, incisos V, VI e VII, do RICMS/97, que tratam das hipóteses em que não deve ser feita a retenção ou antecipação tributária.

Descaracterizou a pesquisa do autuante realizada junto a fotógrafos da região, com o argumento de que se refere a período diverso da autuação, e que se trata de extratos de mercadorias às vezes cedidas ou emprestadas sem nenhuma margem de lucro e intuito comercial.

Para comprovar que a principal fonte de receita do estabelecimento é a prestação de serviços fotográficos e o consumo de materiais usados por foto revelada, foram juntadas cópia de laudo do fabricante dos equipamentos e demonstrativos de consumo de produtos químicos na revelação de foto e algumas notas fiscais (docs. fls. 475 a 566). Além disso, foi juntado também declarações de fotógrafos profissionais atestando que utilizam os serviços de revelação de filmes fotográficos do estabelecimento (docs. fls. 579 a 589).

Ao final, requereu que fosse declarada a nulidade do Auto de Infração.

Considerando que ao se manifestar sobre a informação fiscal o autuado apontou que, além de bens de uso e consumo, existem mercadorias com outras destinações na atividade do estabelecimento, o processo foi baixado em diligência no dia 01/09/2005, no sentido de que o autuante adotasse as seguintes providências:

- a) Tomando por base o demonstrativo que elaborou às fls. 77 a 86, consignasse em cada linha, onde consta assinalado com X, o correspondente valor da mercadoria, inclusive o valor do frete, levando em conta sua utilização no estabelecimento (produtos químicos, filmes fotográficos, papel fotográfico, peças para equipamentos, bens do ativo imobilizado, brindes, produtos de informática, álbuns/envelopes, cartazes/impressos, consertos, etc).
- b) Juntasse aos autos cópia do Auto de Infração nº 269610.0009/03-8 e o respectivo Termo de Encerramento de Fiscalização.
- c) Confirmasse a devolução do RUDFTO, Registro de Entradas nº 5, e das notas fiscais de entradas referenciadas que foram objeto do presente Auto de Infração.

Em virtude do autuante se encontrar sob licença médica, foi designado o Auditor Fiscal Marlon Antônio Lima Regis para realizar a diligência solicitada, conforme Ordem de Serviço nº 514945/06 da INFRAZ Irecê. O preposto fiscal estranho ao feito cumpriu a referida diligência (fls. 2.608 a 2.609) informando que:

- “1. Foi intimado o contribuinte a apresentar toda a documentação do período fiscalizado 98/99 (fl. 599).
2. Foram consignadas as mercadorias adquiridas pelo autuado nos exercícios 98/99, discriminando-se o valor de aquisição por documento fiscal (fls. 667 a 678).
3. Feita a juntada da cópia do Auto de Infração (fls. 678/679) e confirmada a devolução da documentação (fl. 602).
4. Juntados os demonstrativos de entrada de material, utilizado como **insumo** na prestação de serviços fotográficos, elaborados pelo autuado (fls. 603/613).
5. O contribuinte apresentou as cópias das notas fiscais de prestação de serviço fotográfico que comprovam, idoneamente, o emprego em fotografia dos materiais adquiridos, principalmente papel e químicos, inclusive nos processo de revelação, ampliação, cópia e reprodução de imagens.
6. O sujeito passivo é o único que dispõe, na região de Irecê, de equipamento digital para revelação de fotos, prestando serviços aos demais estúdios fotográficos situados nas diversas cidades do entorno.
7. Os conhecimentos de transporte relacionados (fls. 672 e 677) referem-se a serviço de frete dos materiais usados na revelação de fotografias. Assim também ocorre com os equipamentos e material de informática, da mesma forma empregados nos serviços fotográficos, conforme restou provado pelo autuado.”

O diligente salientou que é seu dever de ofício, em virtude da verdade dos fatos, informar que o autuante incorreu em equívoco ao exigir o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, por entender que não incide o imposto sobre a prestação de serviços fotográficos, cuja competência tributária é exclusiva dos Municípios, bem como não está sujeito à incidência do ICMS o fornecimento das mercadorias aplicadas, conforme disposto no art. 156, II, da CF/88, e no art. 3º, § 1º, inciso I, da Lei nº 7.014/96:

“Art. 3º (...)

§ 1º - Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas;

I – nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuados por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviço de qualquer natureza”.

O sujeito passivo foi cientificado pela INFRAZ Irecê (docs. fls. 2.610 e 2.611) que o Parecer do revisor fiscal e demais documentos acostados aos autos, fls. 599 a 2.609, se encontravam à disposição para sua manifestação no prazo de 30 (trinta). No prazo estipulado, não houve qualquer manifestação do autuado.

Através do Acórdão JJF nº 0065-02/07, decidiu o *a quo* pela improcedência do Auto de Infração, sob o entendimento de que deve ser acatado o resultado da diligência de fls. 2.608 e 2.609, prestada por Auditor Fiscal estranho ao feito, nos seguintes termos:

“I. DEMONSTRATIVO DE ENTRADAS DE MATERIAL NO ANO DE 1998 USADO NA REVELAÇÃO DE FOTOS – FLS.603 a 613.

No demonstrativo foram especificados as notas fiscais, os produtos e as quantidades adquiridas, referentes a: PAPEL SFA5 PLUS B-20,3 e PAPEL SFA5 PLUS B-15,2 para fotografias; REVELADOR, REFORÇADOR FIXADOR, BRANQUEADOR, CONDICIONADOR, para revelação de fotografias;

2. QUADRO RESUMO DE UTILIZAÇÃO DE PAPEL FOTOGRÁFICO PARA USO ANOS 1998/1999 – FLS.614/615.

Este relatório demonstra a quantidade total de entrada de cada ano em comparação com o saldo final do inventário.

3. DEMONSTRATIVO DE FOTOS REVELADAS NOS ANOS DE 1998/1999 – Fls. 616 A 651,

Consta a relação das notas fiscais, quantidades reveladas, mês a mês, de acordo com os respectivos tamanhos das fotos reveladas.

4. Cópia da Lei Complementar nº 116, de 31/7/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. – fls. 652 a 666.

5. RELAÇÃO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS – 1998/1999 – Fls. 667 A 677.

Este levantamento discrimina em cada linha as notas fiscais de aquisição, e nas colunas os valores correspondentes a cada tipo de produto que foi objeto da autuação, quais sejam: produtos químicos/revelação; papel fotográfico; filmes; informática; brindes; álbum/envelopes; cartazes/impressos; frete; e conserto/equipamentos.

6. CÓPIAS DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS – Fls. 680 A 739

Tratam de notas fiscais de saídas, a título de transferência para outra filial, de material de consumo, emitidas pelo autuado referente a alguns produtos objeto da autuação.

7. CÓPIAS DE NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Fls. 740 A 2.607

Desta forma, com base na citada documentação, constato que restou comprovado que as mercadorias consideradas pela fiscalização como de uso e consumo são: produtos químicos/revelação; papel fotográfico; filmes; informática; brindes; álbum/envelopes; cartazes/impressos; frete; e conserto/equipamentos, conforme quadro totalizador abaixo:

| ESPECIFICAÇÃO            | 1998       | 1999       |
|--------------------------|------------|------------|
| PROD. QUÍMICOS/REVELAÇÃO | 32.166,39  | 50.769,97  |
| PAPEL FOTOGRÁFICO        | 158.403,70 | 229.768,86 |
| FILMES                   | -          | -          |
| PEÇAS/EQUIPAMENTOS       | 130.581,23 | 21.908,21  |
| MATERIAIS DE INFORMÁTICA | 7.843,56   | 8.207,53   |
| BRINDES                  | 5.955,14   | 184,60     |
| ALBUM/ENVELOPE           | 22.191,74  | 15.368,46  |
| CARTAZES/IMP.            | 359,98     | 1.442,88   |
| FRETE                    | 7.105,54   | 75,42      |
| CONERTO/EMP.             | 119,00     | 18.551,90  |
| TOTAIS                   | 364.726,28 | 346.277,83 |

Isto posto, convém examinar o que diz a legislação tributária a respeito da questão concernente a exigência do pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias utilizadas pelo estabelecimento na prestação de serviços de qualquer natureza.

Reza o inciso I do § 1º do artigo 7º do RICMS/97, in verbis: '§ 1º - Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas; I – nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuados por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviço de qualquer natureza.'

Assim, com base no citado dispositivo regulamentar, considero que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas sobre os produtos químicos, papel para revelação, materiais de informática, e respectivos fretes, pois a documentação trazida aos autos pelo diligente fiscal comprova que efetivamente os referidos produtos foram adquiridos para utilização na prestação de serviços do estabelecimento. No caso das mercadorias álbuns e envelopes, não está caracterizada a infração, pois tais mercadorias podem ser consideradas como embalagens dos serviços prestados pelo estabelecimento.

No que diz respeito aos valores correspondentes a cartazes e despesas com consertos, o lançamento é indevido por não se enquadrar no conceito de materiais de uso e consumo. Com relação aos brindes, também descabe a cobrança do diferencial de alíquota, uma vez que a legislação prevê que neste caso o contribuinte deve proceder na forma prevista nos artigos 565 e 566 do RICMS/97.

*Represento a autoridade fazendária da circunscrição do contribuinte para programar nova ação fiscal para efetuar o lançamento do imposto relativo aos brindes, e a diferença de alíquotas sobre os equipamentos e partes que se enquadram como ativo imobilizado.*

*Ante o exposto, voto IMPROCEDENTE o Auto de Infração”.*

## VOTO

Reparo algum merece a Decisão recorrida.

Isso porque, após a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, restou efetivamente demonstrado que as mercadorias objeto de autuação, consideradas pela fiscalização como sendo de uso e consumo são, em verdade, produtos químicos/revelação, papel fotográfico, filmes, informática, brindes, álbum/envelopes, cartazes/impressos, frete e conserto/equipamentos, conforme quadro totalizador constante do Acórdão recorrido.

Ora, à luz do quanto disposto no art. 7º, § 1º, I, constata-se com clareza solar que não pode ser considerado devido o pagamento da diferença de alíquotas sobre os produtos acima referidos, tendo em vista que a documentação jungida aos autos pelo fiscal diligente atesta que a aquisição dos aludidos produtos teve por escopo a utilização na prestação de serviços do estabelecimento.

No que pertine às mercadorias álbuns e envelopes, entendo ser igualmente improcedente a infração, especialmente porque as citadas mercadorias podem ser consideradas como embalagens dos serviços prestados pelo estabelecimento, servindo-se àquela finalidade.

Por fim, quanto aos valores correspondentes a cartazes e despesas com consertos, flagrante se apresenta a improcedência da autuação, posto que os aludidos produtos não se caracterizam como materiais de uso e consumo. Igualmente descabida a cobrança em relação aos brindes, uma vez que a legislação prevê que, neste caso, o contribuinte deve proceder na forma prevista nos artigos 565 e 566 do RICMS/97.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado, ao tempo em que represento à autoridade fazendária competente para programar nova ação fiscal, a salvo de falhas, a fim de efetuar o lançamento do imposto relativo aos brindes e à diferença de alíquotas sobre os equipamentos e partes que se enquadram como ativo imobilizado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 269610.0020/03-1, lavrado contra ÁGUILA DISTRIBUIDORA DE FILMES E FOTOGRAFIAS LTDA. (ÁGUILA FILMES).

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPRES. DA PGE/PROFIS