

PROCESSO - A. I. Nº 232856.0004/07-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - SOLDISBEL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFICIO – Acórdão 2ª JJF nº 0215-02/07
ORIGEM - INFAZ JEQUIÉ
INTERNET - 23/10/2007

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0346-11/07

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) MATERIAL DE CONSUMO. b) BENS DO ATIVO FIXO. Modificada parcialmente a Decisão recorrida. Pela regra do art. 69 do RICMS, parágrafo único, inciso I, é devida a exigência da diferença de alíquota quando não houver o destaque no documento fiscal de origem, em decorrência de erro ou omissão, bem como em virtude de não-incidência ou de isenção reconhecidas ou concedidas sem amparo constitucional pela unidade federada de origem. 3. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DE ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. Infração caracterizada, porém, neste caso, impõe a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, tendo em vista o ramo de atividade do estabelecimento ser de comércio atacadista de bebidas, cuja totalidade das mercadorias já havia tido o ICMS pago por substituição ou antecipação tributária na operação anterior. Item nulo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, interposto pela 2ª JJF após julgamento pela Procedência Parcial do Auto de Infração acima epigrafoado, através do Acórdão JJF nº 0215-02/07. O Auto de Infração foi lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$11.645,37, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de maio e junho de 2002, janeiro e fevereiro de 2003, conforme demonstrativos e documentos às fls.13 a 23.
2. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$1.251,24, decorrente da diferença de alíquota na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, referente ao período de janeiro a maio de 2002, abril, setembro a dezembro de 2003, conforme demonstrativos e documentos às fls.24 a 44.

3. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$3.688,75, decorrente da diferença de alíquota na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de janeiro a maio de 2002, janeiro, novembro e dezembro de 2003, conforme demonstrativos e documentos às fls.45 a 65.
4. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$116.349,99, referente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, caracterizada pelo não registro no livro de entradas de mercadorias, das notas fiscais relacionadas e anexadas ao PAF, relativas aos meses de março, junho a dezembro de 2002, janeiro, março, abril, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2003, conforme demonstrativos e documentos às fls. 66 a 140.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF – fls. 241 a 246 – consignou que o primeiro item da autuação foi reconhecido pelo próprio sujeito passivo, sendo assim procedente. No que toca à infração descrita no item 2 – falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquota na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento – a JJF acatou a alegação defensiva de que sobre as Notas Fiscais nºs 2641, 3313, 2879 - fls.26, 30 e 36 - não é devido o pagamento da diferença de alíquotas por se tratar de mercadorias não tributadas, bem como em relação à Nota Fiscal nº 50713 - fls.42 - por se tratar de brindes promocionais, sendo excluído o débito a elas relativo, restando a parcela de R\$1.169,49

Quanto ao item 3 – falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquota na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento – também acatou a JJF a alegação defensiva de que houve inclusão indevida de notas fiscais no levantamento fiscal, relativamente às Notas Fiscais nºs 2923, 19770, 429758, 15625 e 1359, por se tratarem de mercadorias não tributadas, ficando reduzido o débito para o valor de R\$2.772,34.

Quanto ao item 4 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, caracterizada pelo não registro no livro de entradas de mercadorias – a JJF foi pela nulidade do referido item, aos seguintes argumentos, resumidamente:

- I. o sujeito passivo alega estar inscrito no cadastro da Secretaria da Fazenda na atividade de distribuidor de bebidas, operando exclusivamente com produtos cuja tributação se dá quando da aquisição, por substituição tributária ou por antecipação tributária, resultando, em quaisquer dos casos, em encerramento da fase de tributação e desoneração do ICMS nas saídas;
- II. o contribuinte ressaltou que o levantamento fiscal contempla a falta de registro fiscal de entradas que na sua maioria não compõem o objeto de comercialização do estabelecimento, havendo inclusive mercadorias com ICMS pago por ocasião da aquisição; mercadorias recebidas por comodato (vasilhames); aquisições de ativo fixo e uso e consumo e até mesmo notas fiscais de saídas de mercadorias emitidas pela empresa;
- III. da análise das alegações, constatou-se que realmente o estabelecimento encontra-se cadastrado na SEFAZ no código de atividades 4635499 – comércio atacadista de bebidas, e que o demonstrativo apresentado pelo autuado às fls.154 a 159, elaborado com base nas notas fiscais objeto da autuação, reflete fielmente a situação tributária e a natureza das operações constantes nos respectivos documentos fiscais.
- IV. que merece destaque que as notas fiscais às fls. 73, 74, 88, 89, 99 a 103, 105 a 110, 112 a 115, 116 a 119, 121 a 135, foram emitidas por Primo Shincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Nordeste S/A, e se referem a vasilhames (garrafas, caixa plásticas, paletes de madeira e chapa divisória), e cuja natureza da operação é de “empréstimo de vasilhames” e de “devo-

- lução de vasilhames”, totalizando o valor de R\$618.658,46, todas sem o destaque do imposto, não se configurando operações de aquisições de mercadorias.
- V. Além disso, o autuado juntou à sua defesa cópia de seus livros fiscais - Registro de Entradas, de Saídas, e de Apuração do ICMS - onde se verifica que no período objeto da autuação todas as operações de entradas e de saídas de mercadorias foram escrituradas na coluna “Outras”, sem lançamento de qualquer débito ou crédito de ICMS.
- VI. O Conselho de Fazenda - CONSEF tem entendido em diversos autos de infração lavrados contra contribuintes com atividade econômica de comércio de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, que não é adequada a aplicação de roteiros de auditoria para aplicação da presunção legal de que cuida o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 quando as operações na quase totalidade, estiverem sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação.
- VII. Em conformidade com este posicionamento, concluiu a JJF que este tipo de auditoria não deve ser aplicada para a atividade da empresa autuada, tendo em vista que no período de 2002 e 2003, todas as operações de aquisições de mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária, e, portanto, com fase de tributação encerrada, inclusive não havendo a omissão de saídas na maioria das notas fiscais (vasilhames), sendo inaplicável o disposto no § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, daí porque julgou nula a infração 04, ao tempo que representou à Inspetoria Fiscal para que, em nova ação fiscal sejam aplicados outros roteiros de Auditoria Fiscal/Contábil, para averiguação de supostas irregularidades.

VOTO

Inicialmente devemos consignar que cabe apreciação em sede de Recurso de Ofício apenas das imputações descritas nos itens 2, 3 e 4.

Assim, da análise dos autos e da Decisão recorrida, entendemos merecer reparos o Julgado de Primeira Instância quanto às imputações descritas nos itens 2 e 3 da autuação, que se reportam à exigência de diferença de alíquota na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo e ativo fixo do estabelecimento, pelas razões que passamos a expor.

Quanto ao item 2, a JJF afastou da exigência fiscal os valores pertinentes às Notas Fiscais nºs 2641, 3313, 2879 e 50713 – acostadas às fls. 26, 30, 36 e 42 dos autos, ao argumento de que as três primeiras acobertavam mercadorias desoneradas e a última brindes, não sendo, assim, devido o diferencial de alíquota. No entanto, é necessário ressaltar que da análise dos referidos documentos, observamos que nas Notas Fiscais nºs 2641 e 3313, não consta efetivamente destaque do imposto, na primeira constando no campo “Dados Adicionais” de que o documento fiscal não gera direito a crédito, citando norma do Estado de localização do emitente, e a segunda constando carimbo com a expressão “empresa optante do Simples Federal”. Ora, em ambas as situações não há respaldo para dispensa da diferença de alíquota pelo Estado de destino do produto, como entenderam o autuante (quando da informação fiscal) e a JJF.

E de fato, determina o art. 69 do RICMS, em seu parágrafo único, inciso I, que haverá a exigência da diferença de alíquota quando não houver o destaque no documento fiscal de origem, em decorrência de erro ou omissão, bem como em virtude de não-incidência ou de isenção reconhecidas ou concedidas sem amparo constitucional pela unidade federada de origem. Eis a regra citada, “*in verbis*”:

“Art. 69. A base de cálculo do ICMS, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto a ser pago será o valor resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo,

do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, segundo a espécie de mercadoria, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem.

Parágrafo único. Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, observar-se-á, ainda, o seguinte:

I - é devido o pagamento:

a) se, no documento fiscal de origem, não houver o destaque do imposto por erro ou omissão, bem como em virtude de não-incidência ou de isenção reconhecidas ou concedidas sem amparo constitucional pela unidade federada de origem, sendo que, para o cálculo da diferença a ser paga, será cotejada a alíquota interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais;” Grifos nossos.

Neste sentido, não cabe ao Estado da Bahia dispensar a parcela do imposto que lhe cabe nesta operação, por ter o Estado de origem desonerado a tributação na saída, sob pena de estarmos dando chancela à usurpação de competência entre os entes federados. Aliás, é neste sentido que a BA determinava aos contribuintes optantes do regime simplificado que nas saídas interestaduais destacassem o imposto, embora não arcassem com o ônus do recolhimento, já que tinham apuração por valores fixos ou percentuais a serem determinados em razão da receita bruta do estabelecimento.

Assim, o fato do estabelecimento emitente não transferir crédito, por determinação da legislação do seu Estado de origem, ou ser optante do simples federal, não tem o condão de afastar a competência do Estado de destino de exigir a parcela do imposto que lhe cabe por força de determinação constitucional constante do art.155, II, §2º, incisos VII, alínea “a” e VIII, “*in verbis*”:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;” Grifos nossos.

Em relação às Notas Fiscais nºs 2879 e 50713, estas acobertam mercadorias que pela sua descrição e natureza e diante da atividade exercida pelo sujeito passivo – comércio atacadista de bebidas – de fato podem ser caracterizados como brindes, a saber, bonés, agendas, fotolitos, etc,- a teor do quanto estabelecido no art. 564 do RICMS, “*in verbis*”:

“Art. 564. Considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.”

Por sua vez, o tratamento tributário dispensado às aquisições de brindes é o de creditamento do imposto destacado no documento fiscal de aquisição e o debitamento pela saída, ou seja, exige-se apenas a diferença de alíquota nas aquisições interestaduais, pois de fato tais produtos não se

destinando à revenda são adquiridos por contribuintes do ICMS na condição de consumidor final, como se vê da simples leitura do art. 565, incisos I e II, abaixo transcrito:

“Art. 565. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:

I - lançar a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;

II - emitir, no ato da entrada da mercadoria no estabelecimento, Nota Fiscal com lançamento do imposto, incluindo no valor da mercadoria adquirida o IPI eventualmente lançado pelo fornecedor e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, os mesmos dados do emitente da nota fiscal, bem como a seguinte expressão no corpo do documento fiscal: “Emitida nos termos do art. 565 do RICMS-BA”;” Grifos nossos.

Assim, diante do acima exposto, descabe a exclusão dos valores pertinentes a tais documentos fiscais, como fez o Julgado de Primeira Instância, observando que, conforme estabelece o inciso I do parágrafo único do art. 69 acima transcrito, o cálculo da diferença a ser paga será através do cotejamento da alíquota interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para a operação interestadual, o que não foi observado pelo autuante, que exigiu o imposto no percentual integral da alíquota interna. Do exposto, a forma de cálculo referida no dispositivo em comento deverá ser aplicada com base nos demonstrativos originais do Auto de Infração, acostados às fls. 24, em relação às Notas Fiscais n^{os} 2641 e 3313. Quanto às Notas Fiscais n^{os} 2879 e 50713 – que acobertam aquisições de brindes – conforme se verifica dos demonstrativos de fls 33 e 41, a exigência deve ser feita com a alíquota cheia, a teor do inciso II do art. 565, acima transcrito, não podendo haver dedução de crédito, pois não houve destaque de imposto pelos respectivos fornecedores. Ressaltamos, no entanto, que em relação à Nota Fiscal n^o 50713, observamos que embora a Decisão recorrida tenha afastado a exigência fiscal a ela correlata, consignou no demonstrativo de débito o valor lançado pelo autuante quanto a este documento fiscal, tratando-se, assim, de mero erro material não passível de invalidação da decisão.

No que pertine à infração do item 3 – os mesmos argumentos apresentados acima são válidos para restabelecer as exclusões realizadas pela Decisão recorrida sob o fundamento de que as notas fiscais de aquisições dos bens do ativo não continham destaque do imposto. Assim, devem ser exigidos correlatos às Notas Fiscais n^{os} 2923, 19770, 429758 e 1359 – fls. 46, 47, 49 e 57 dos autos e demonstrativo de fls. 45 - observando-se a forma de cálculo disposta no inciso I do parágrafo único do art. 69.

No que se refere à exclusão pela JJF da Nota Fiscal n^o 15625 – fls. 52 – embora concordemos com tal exclusão, discordamos do fundamento utilizado pela JJF, já que se verifica que ela está relacionada com a Nota Fiscal n^o 31725, tendo sido a primeira emitida pela fabricante do produto vendido ao sujeito passivo – ELECTROLUX DA AMAZÔNIA LTDA – e cuja entrega foi efetivada através da segunda nota fiscal, emitida por armazém geral – PROLOGÍSTICA TRANSPORTES E DISTRIBUIÇÃO LTDA - por conta e ordem da empresa ELECTROLUX, proprietária-depositante dos produtos remetidos à empresa autuada. Como determina a legislação do ICMS quanto às operações realizadas por armazém geral – regra de convênio, frise-se, portanto de abrangência nacional - na saída do armazém geral da mercadoria depositada para o adquirente este emitirá nota fiscal com destaque do imposto, na condição de responsável solidário, fazendo menção no corpo do documento fiscal dos dados da nota fiscal que deverá ser emitida pelo estabelecimento depositante ao adquirente, e o depositante, por sua vez, emitirá nota fiscal de venda ao adquirente, sem destaque, observando no campo “Informações Complementares” que a mercadoria será entregue pelo armazém geral, registrando seus dados identificadores. Este é o regramento, tendo sido cumprido pelos emitentes das notas fiscais em referência. Assim, de fato descabe a exigência da diferença de alíquota quanto à Nota Fiscal n^o 15625, pois ela foi emitida corretamente sem o des-

taque do ICMS, e cabe a exigência quanto à Nota Fiscal nº 31725, emitida pelo armazém geral por conta e ordem da depositante/vendedora, onde se deu devidamente o destaque do imposto.

Como o autuante exigiu a diferença de alíquota dos dois documentos fiscais, cabe excluir o valor correlato à exigência fiscal da Nota Fiscal nº 15625, pelo fundamento acima exposto, e não pelo utilizado pela JJF, e manter a exigência quanto à Nota Fiscal nº 31725.

Por último, quando à imputação descrita no item 4 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, caracterizada pelo não registro no livro de entradas de mercadorias, com base na presunção legal de que a existência de entradas de mercadorias não registradas autoriza a presunção da ocorrência de operações anteriores tributáveis sem pagamento do imposto, entendemos correta a Decisão Recorrida que julgou nula a infração imputada.

E de fato, restando comprovado que o sujeito passivo encontra-se cadastrado na SEFAZ no Código de Atividades nº 4635499 – comércio atacadista de bebidas – e que o demonstrativo que serviu de base para a autuação comprova que as mercadorias que comercializa são sujeitas à substituição tributária, com fase de tributação encerrada, descabe a aplicação de roteiro de auditoria para aplicação da presunção legal de que trata o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 quando as operações, na quase totalidade, forem sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação. Além do que o sujeito passivo comprovou quanto aos demais produtos – vasilhames, paletes, chapas divisórias – que estes foram recebidos a título de “empréstimo de vasilhames” ou de “devolução de vasilhames”, cujas notas fiscais foram emitidas sem o destaque do imposto, não se configurando operações de aquisições de mercadorias.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso de Ofício, para restabelecer em parte as exigências fiscais dos itens 2 e 3 da autuação, ao tempo que, concordando com o julgamento pela nulidade do item 4, representamos à autoridade fazendária competente para renovar a ação fiscal quanto a esta imputação, através do roteiro adequado à atividade exercida pelo sujeito passivo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232856.0004/07-9**, lavrado contra **SOLDISBEL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.918,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de outubro de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. PGE/PROFIS