

PROCESSO - A. I. Nº 180642.0604/06-0
RECORRENTE - MULTIPLUS - RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0103-01/07
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 04/10/2007

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0356-12/07

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME DE APURAÇÃO EM RAZÃO DA RECEITA BRUTA. A legislação tributária estadual veda a utilização de quaisquer créditos por parte do contribuinte que optar pelo regime de apuração em função da receita bruta. Infração caracterizada. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Rejeitado o pedido de diligência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0103-01/07, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/2006, imputa ao autuado o cometimento de irregularidade, decorrente do estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação, nos meses de abril a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.258,38, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de advogado devidamente habilitado, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls.47/55), dizendo inicialmente que a acusação fiscal reflete o entendimento jurídico particularmente adotado pelo ilustre autuante, estando sujeita ao dissenso e ao questionamento próprios que envolvem as questões de natureza meramente interpretativas. Sustentou inexistir qualquer espécie de sonegação, sendo a ação fiscal improcedente, conforme disse demonstrará no curso da análise meritória onde serão apontadas as falhas na constituição do crédito. Acrescentou que se trata de uma empresa optante pelo regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, comercializando, dentre outras, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo de água mineral, refrigerantes e sorvetes, que no seu entendimento não devem integrar o cômputo da receita bruta mensal, haja vista que o ICMS já se encontra substituído, conforme Protocolos ICMS nºs 11/91 e 45/91, respectivamente.

Prosseguindo, esclareceu que, em razão disso, passou a realizar o estorno de débito de ICMS, por entender que não faz sentido pagar novamente o imposto já quitado na fase anterior, fato não acatado pelo autuante que argumentou não existir previsão legal para a realização dos estornos.

Discordando do entendimento do autuante, invocou o artigo 128, do Código Tributário Nacional - CTN, transcrevendo-o, para sustentar que não possui qualquer responsabilidade tributária sobre a venda de mercadorias já tributadas pelo regime de substituição ou antecipação do ICMS, sendo lícito e correto o estorno do respectivo “débito”.

Citou e transcreveu ensinamento doutrinário do mestre Alfredo Augusto Becker, para afirmar que o substituto legal tributário ocupa o lugar do contribuinte no pólo passivo da relação jurídica tributária, havendo a exclusão da responsabilidade do sujeito substituído pelo pagamento do tributo. Assim, v.g. ao eleger o estabelecimento industrial como sujeito passivo por substituição, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, o legislador retirou os demais contribuintes da cadeia do pólo passivo da relação jurídica tributária, excluindo deles toda e qualquer responsabilidade sobre o adimplemento tributário, considerando

que o valor do tributo já se encontra pago no início da cadeia produtiva, encerrando a fase de tributação.

Asseverou que o estorno que efetuou encontra-se perfeitamente respaldado pelo artigo 504, V, “c”, 1, do RICMS/97, que trata das parcelas excluídas do conceito de receita bruta mensal, transcrevendo o referido artigo. Disse, ainda, que as mercadorias sujeitas à substituição tributária que foram objeto de estorno de débito (bebidas e sorvetes) não sendo utilizados como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos, não podem e não devem, ser incluídos no cômputo da receita bruta mensal.

Reporta-se sobre algumas decisões exaradas pelo CONSEF referente à matéria, transcrevendo-as, como o Acórdão JJF Nº 0554/01, Acórdão CJF Nº 0295-12/02. Disse que o autuante inverteu a lógica dos fatos ao dizer que não há previsão legal para o estorno de débito, pois o que não há é previsão legal para autuar as vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, por contrariar o artigo 128, do CTN, Protocolos ICMS 11/91 e 45/91, e o artigo que trata do regime de apuração do qual a defendente é optante, isto é, o artigo 504, V, “c”, 1, do RICMS/97, havendo uma cobrança em duplicidade de imposto de quem nada deve.

Afirmou que, por todo o exposto, a infração deveria ser julgada Improcedente e que o próprio autuante na informação fiscal poderá confirmar o fato de que os estornos se referiam às bebidas e aos sorvetes comercializados. Em não sendo assim, pediu que fosse realizada diligência fiscal para que o fato fosse averiguado, considerando a dificuldade de juntada de todos os documentos processo, o que geraria um contraproducente tumulto processual.

Concluiu requerendo a improcedência do Auto de Infração, reiterando, caso fosse necessário, o seu pedido de diligência fiscal, para comprovação das falhas na constituição do crédito tributário.

Na informação fiscal apresentada (fl.62/63), os autuantes esclareceram, inicialmente, que o contribuinte foi autuado por deixar de recolher o ICMS calculado sobre a receita bruta, em virtude de vendas efetuadas a órgãos da administração pública com isenção e efetuou estorno de débitos em desacordo com a legislação vigente.

Reportando-se ao estorno de débito, disseram que o autuado vende mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e nas notas fiscais discrimina essas mercadorias, conforme cópias anexadas ao PAF, não justificando o estorno do débito realizado mensalmente no livro Registro de Apuração do ICMS.

Citaram e transcreveram o artigo 112 do RICMS/97, para sustentarem que a cobrança foi efetuada dentro da legislação do ICMS.

Finalizaram mantendo integralmente a autuação.

Através do Acórdão JJF n.º 0103-01/07, decidiu a 1ª Junta de Julgamento Fiscal pela procedência do Auto de Infração em epígrafe, sob o entendimento de que:

- a) a) *“o autuado ao calcular o imposto a ser pago mensalmente computou na receita bruta do período as mercadorias cujo imposto já fora objeto de substituição tributária e que não são utilizadas como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos, incorrendo em equívoco ao adotar tal procedimento, equívoco este que não caracteriza irregularidade, haja vista que resultou na apuração de imposto a mais do que o devido”*; todavia, prosseguiu, *“o contribuinte, apesar de na peça impugnatória ao lançamento de ofício manifestar o entendimento de que tais mercadorias não devem integrar a receita bruta mensal, afirma que passou a realizar o estorno de débito de ICMS, por entender que não faz sentido pagar novamente o imposto já quitado na fase anterior”*, residindo aí o equívoco do contribuinte *“tendo em vista que o inciso VI, do artigo 504, do RICMS/97, estabelece que é vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais por parte do contribuinte que optar pelo regime de apuração em função da receita bruta. Assim, no momento em que realiza o estorno de débito, o autuado efetua um lançamento a crédito no livro RAICMS, crédito este cuja utilização é vedada e repercute no recolhimento do ICMS devido”*;

- b) acrescenta que “*não pode ficar ao talante do sujeito passivo da relação tributária estabelecer os procedimentos que considera como corretos ou mais justos, na apuração do imposto devido*”, visto que “*se o artigo 504, inciso VI, do RICMS/97, determina que no cálculo do imposto devido não deve ser incluída na receita bruta do período as mercadorias cujo imposto já fora objeto de substituição tributária, bem como que é vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais, certamente, o procedimento adotado pelo autuado está em total desacordo com a legislação*”;
- c) “*caberia ao contribuinte, querendo, efetuar o levantamento dos valores relativos àquelas mercadorias cujo imposto fora objeto de substituição tributária e equivocadamente computadas na receita bruta do período, para, posteriormente, formular pedido de restituição de indébito na forma do artigo 76 do RPAF/99*”, eis que, “*Indubitavelmente, o creditamento levado a efeito pelo autuado, no intuito de estornar o débito apurado, fere a legislação do ICMS, constituindo-se, por consequência, em infração passível da exigência contida no presente Auto de Infração*”.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o contribuinte Recurso Voluntário, através do qual, inicialmente, tece considerações acerca da Decisão recorrida, asseverando que “*o procedimento adotado pelo recorrente decorre de uma impossibilidade fática de se especificar, na nota fiscal, cada mercadoria vendida isoladamente*”. Ressalta que ao firmar contrato de fornecimento de refeições aos funcionários da tomadora, por uma imposição contratual, está obrigada a fornecer o produto final, que é a refeição pronta e acabada, verificando-se nas notas jungidas à sua peça recursal, a título exemplificativo, que são utilizados na descrição dos produtos alguns itens como “*Almoço paciente*”, “*Lanche paciente*”, “*Ceia completa paciente*”, “*Almoço servidor*”, “*Jantar servidor*”, etc., acompanhados da discriminação do valor unitário e da quantidade total de refeições fornecidas. Salienta que se tratam de expressões genéricas que representam a combinação de diversos produtos, sendo operacionalmente impossível, em face da grande quantidade de refeições fornecidas, a individualização de cada mercadoria na nota fiscal. Logo, prossegue, não foi opção do recorrente a realização de estorno do débito do ICMS.

Assinala, ainda, que se encontra em situação excepcional, por força dos contratos a que está submetida, de modo que não tem como enxergar, em suas saídas, as mercadorias já tributadas em substituição, na medida em que o contratante exige que ela venda (e conste na sua nota de saída) apenas a “*refeição completa*”, sem identificar os produtos que a compõem, razão pela qual fica inviabilizado para o recorrente o caminho ordinário apresentado pela legislação, qual seja a exclusão de plano dos valores correspondentes às mercadorias definitivamente tributadas no cômputo da receita bruta mensal. Diz que a sua única opção é o estorno do débito após a apuração do imposto, verificando-se, nas entradas, o valor das mercadorias substituídas que foram adquiridas no período. Reconhece que a sua opção não está coadunada com o RICMS/97, uma vez que o aproveitamento de crédito está vedado no regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, mas reitera que se trata da única opção capaz de manter a integridade do regime de substituição do ICMS, sob pena de se estar cobrando novamente o imposto que foi definitivamente quitado na operação anterior.

Por fim, argumenta que a infração objeto do presente Auto de Infração reflete apenas uma discussão secundária sobre formalidade ou procedimento, que, no entender do recorrente, deveria se curvar ao princípio maior do Direito Tributário, que é a justiça fiscal, restando evidente que o procedimento adotado pelo recorrente não causa qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, pelo que a infração deve ser julgada Improcedente e, caso seja necessário, pugna pela realização de diligência fiscal.

A ilustre representante da PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, entendendo, inicialmente, que os documentos acostados aos autos revelam que as razões recursais são meramente procrastinatórias e que razão não há para acolher a insurgência do recorrente. Aduz que parece paradoxal a alegação recursal trazida no bojo recursal, uma vez que o próprio recorrente também afirmou que na sistemática da substituição tributária o legislador

retirou todos os demais contribuintes da cadeia do pólo passivo da relação jurídico-tributária, uma vez que o valor do tributo já se encontra pago no início da cadeia produtiva, encerrando-se, assim, a fase de tributação. Prossegue afirmando que se já estava encerrada a fase de tributação, não poderia o recorrente realizar qualquer procedimento tendente a estornar débito de ICMS relativamente àquelas mercadorias sujeitas à substituição tributária. Saliencia que correta está a autuação, uma vez que, sendo a empresa autuada optante pelo regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, o art. 504, VI, do RICMS/BA determina que no cálculo do ICMS devido não devem ser incluídas mercadorias cujo imposto já fora objeto de substituição tributária. Ao final, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Reparo algum merece a Decisão recorrida.

Rejeito o pedido de diligência formulado pelo recorrente, posto que existem nos autos elementos suficientes à formação de minha convicção do julgador à luz do quanto disposto no art. 147, I, do RPAF.

Isso porque o inciso VI, do artigo 504, do RICMS/97, estatui que é vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais por parte do contribuinte que optar pelo regime de apuração em função da receita bruta, razão pela qual, ao realizar o estorno de débito, passa o recorrente a efetuar um lançamento a crédito no livro RAICMS, crédito este cuja utilização é vedada e repercute no recolhimento do ICMS devido, como corretamente assinalou o julgador de primeira instância.

Possível seria ao recorrente, ao contrário do quanto pelo mesmo afirmado, efetuar o levantamento dos valores relativos àquelas mercadorias - cujo imposto fora objeto de substituição tributária e equivocadamente computadas na receita bruta do período – a fim de, em momento ulterior, poder formular pedido de restituição de indébito, à luz do quanto disposto no art. 76, do RPAF/99.

Incontestável o fato de que a conduta de se creditar levada a efeito pelo autuado, objetivando estornar o débito apurado, vilipendia a legislação do ICMS, constituindo-se, por consequência, em infração passível da exigência contida no presente Auto de Infração.

Ademais, se o imposto já estava com a fase de tributação encerrada, não poderia o recorrente realizar qualquer procedimento tendente a estornar débito de ICMS, relativamente àquelas mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, a fim de manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **180642.0604/06-0**, lavrado contra **MULTIPLUS - RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$2.258,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

NELSON ANTÔNIO DAIHA FILHO - RELATOR

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS – REPR. PGE/PROFIS