

A. I. N° - 279919.0015/10-6
AUTUADO - PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANÔNIMA
AUTUANTE - JOSIAS MENEZES NETO
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 22. 11. 10

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0348-01/10

EMENTA: ICMS. REGIME DE APURAÇÃO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA. FORNECEDOR DE REFEIÇÕES. VEDAÇÃO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL. Considerando que de acordo com o disposto no inciso II do § 2º do art. 504 do RICMS/BA, nas transferências interestaduais de insumos, o cálculo do ICMS a ser recolhido deve ser feito pelo regime de apuração em função da receita bruta, isto é, no percentual de 4%, inexistem diferenças do tributo a serem exigidas. Infração descaracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Vencido o voto do Relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 24/03/10, para exigir ICMS, no valor de R\$ 71.700,34, acrescido da multa de 60%, em razão de recolhimento a menos do imposto referente à comercialização de refeições, calculado de acordo com o regime de apuração em função da receita bruta, nos meses de agosto a dezembro de 2009.

O autuado apresenta defesa (fls. 54 a 62) e, inicialmente, diz que é uma tradicional empresa do ramo de fornecimento de refeições coletivas, possuindo restaurantes em diversas unidades da Federação, inclusive na Bahia. Discorre sobre regimes de apuração de ICMS, transcreve dispositivos do RICMS-BA e, em seguida, declara ter optado pela apuração do ICMS segundo o critério receita bruta, previsto no art. 504 do RICMS-BA. Afirma que, nas operações internas de fornecimento de refeições, apura o ICMS aplicando a alíquota de 4% sobre a receita bruta auferida no mês, sem direito a crédito, conforme a vedação contida no inc. VI do art. 504 do RICMS-BA.

Explica que, no desenrolar de suas atividades, necessita realizar transferências de insumos adquiridos na Bahia para filiais localizadas em Alagoas e Sergipe, conforme as fotocópias das notas fiscais (fls. 118 a 197) e do Registro de Apuração de ICMS (fls. 108 a 117). Assevera que essas transferências de insumos eram tributadas pelo regime normal de apuração (alíquota de 12%) e, a partir de agosto de 2009, passou a manter os créditos fiscais na proporção das transferências interestaduais de mercadorias que foram adquiridas e não utilizadas no fornecimento de refeições dentro do estado da Bahia.

Sustenta que esse regime especial da receita bruta, segundo os artigos 118 e 504 do RICMS-BA, diz respeito, dentre outras hipóteses, ao fornecimento de refeições, de forma que é a receita bruta advinda do fornecimento de refeições que será tributada a 4% pelo ICMS. Diz que as eventuais receitas obtidas pelos fornecedores de refeições que não sejam atinentes a esse fornecimento não estarão abrangidas pelo regime especial de apuração e, portanto, serão tributadas normalmente.

Assegura que as parcelas relativas aos insumos adquiridos na Bahia (farinha, leite, queijo, massas, carnes, etc.) e transferidos para Alagoas e Sergipe, por não se referirem a refeições neste Estado, não estão abrangidas pelo regime da receita b

504 do RICMS-BA, os quais atrelam o citado regime especial apenas à receita bruta advinda do fornecimento de refeições.

Enfatiza que a não inclusão das transferências interestaduais de insumos no regime da receita bruta conduz à tributação normal das transferências e à manutenção dos créditos referentes às aquisições desses insumos efetuadas na Bahia.

Aduz que a tributação nas operações interestaduais está de acordo com o Parecer nº 1523/09, da Diretoria de Administração Tributária, que se pronunciou no sentido de que *nas vendas de mercadorias para destinatário localizado em unidade da Federação diversa daquela em que se encontra o estabelecimento vendedor a alíquota a se aplicada é de 12% (doze por cento), com base no disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 7.014/96 [...]*.

Destaca que, como as operações interestaduais estão sujeitas à tributação normal pelo ICMS, tem direito à manutenção do crédito fiscal correspondente, sendo inconstitucional qualquer restrição ou condicionamento a esse direito. Reitera que o regime de apuração em função da receita bruta atinge apenas as operações relativas ao fornecimento de refeições. Transcreve o disposto no artigo 100 do RICMS-BA.

Considera que o fato de ter optado pelo regime de tributação com base na receita bruta não exclui a possibilidade de manutenção do crédito fiscal nas hipóteses não abrangidas por tal regime, como ocorre nos casos das mercadorias adquiridas na Bahia e que foram tributadas nas transferências para outras unidades da Federação à alíquota de 12%.

Ao finalizar sua defesa, o autuado solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente, bem como protesta por todos os meios de provas admitidos em direito.

Na informação fiscal, fls. 199 a 201, o autuante diz que o motivo do lançamento tributário foi o fato de o autuado, optante pelo regime de apuração de ICMS em função da receita bruta, ter utilizado créditos fiscais referente a entradas de mercadorias que foram transferidas para filiais localizadas em outras unidades da Federação.

Após transcrever trecho da defesa, o autuante explica que o contribuinte, ao optar pelo regime da receita bruta, fica impossibilitado de utilizar crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias, tudo conforme dispositivos legais e regulamentares que transcreveu.

Aduz que o autuado, além da opção pelo regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, opera com regime especial de inscrição estadual única. Diz que não há consistência na adoção unilateral de regime misto para recolhimento do ICMS. Sustenta que o autuado deveria abdicar do regime que lhe facilita recolhimento com alíquota de 4%, voltando ao regime normal de apuração, se pretendesse a utilização de crédito fiscal. Reitera que, ao optar pelo benefício da apuração em função da receita bruta, os contribuintes ficam impedidos de utilizar crédito fiscal, conforme o disposto no artigo 97 do RICMS-BA.

Ao finalizar a informação fiscal, o autuante mantém a autuação em sua totalidade.

VOTO VENCIDO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de ter recolhido a menos ICMS referente à comercialização de refeições, calculado de acordo com o regime de apuração em função da receita bruta.

Inicialmente, há que se observar que o recolhimento a menos do ICMS apurado em função da receita bruta foi decorrente da utilização de crédito fiscal, fato que foi expressamente reconhecido sua defesa. Dessa forma, a questão em apreço cinge-se à legitimidade desse crédito fiscal que foi utilizado pelo autuado. Ademais, não se pode olvidar que o cálculos efetuados pelo auditor fiscal na apuração dos valores cobrados reconhecimento, tácito, da correção dos cálculos algébricos realizados

Ao tratar dos regimes de apuração do ICMS, a Lei Estadual nº 7.014/96, no seu artigo 24, prevê que o imposto será apurado conforme dispuser o regulamento. O RICMS-BA, no seu artigo 115, relaciona os seguintes regimes de apuração do ICMS: normal; sumário; em função da receita bruta; especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições; e, arbitramento.

O autuado, uma empresa do ramo de fornecimento de refeições, optou pela utilização do regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, o qual tem os seus fundamentos traçados no artigo 504 do RICMS-BA.

Prevê o citado artigo 504 que as empresas do ramo de fornecimento de refeições, dentre outras hipóteses, poderão optar pelo regime de apuração em função da receita bruta, no qual o cálculo do imposto a pagar será feito mediante a aplicação do percentual de 4% sobre o valor da receita bruta do período. É ressalvado no inciso VI desse artigo que *a utilização de quaisquer créditos fiscais por parte do contribuinte que optar pelo regime de apuração em função da receita bruta*.

No caso em tela, o autuado optou pelo regime em função da receita bruta e tem ciência da vedação prevista no inciso VI do artigo 504 do RICMS-BA. Todavia, defende a tese de que o regime da receita bruta se aplica apenas às receitas obtidas no fornecimento de refeições e, portanto, tem direito aos créditos fiscais decorrentes de aquisições internas de insumos que são transferidos para filiais localizadas em outras unidades da Federação.

Respeitosamente, divirjo dessa tese, pois a opção pelo regime da receita bruta é feita em relação ao contribuinte, considerando o seu ramo de atividade. É o contribuinte que passa a adotar aquele regime pelo qual livremente optou, e não as operações que são por ele praticadas. Quando um estabelecimento exerce mais de uma atividade e apenas uma delas é compatível com o regime da receita bruta, ele está impedido de optar por esse referido regime, pois não é razoável admitir que um mesmo estabelecimento tenha diferentes regimes de apuração do imposto conforme as diferentes atividades desenvolvidas. Para corroborar esse entendimento, transcrevo o disposto no inciso XIII, alínea “b”, do artigo 504 do RICMS-BA:

[...]

XIII - será desenquadrado do regime de apuração em função da receita bruta o contribuinte que:

b) deixar de exercer, com exclusividade, atividade compatível com o regime, na forma deste artigo, sendo que, nestes casos, o contribuinte obriga-se a solicitar seu imediato desenquadramento do regime;

As transferências interestaduais de insumos efetuadas pelo autuado são realizadas com destaque do imposto, porém esse fato não o autoriza a se creditar do ICMS pago nas aquisições desses insumos, haja vista que o regime de apuração adotado pelo autuado não permite a utilização de qualquer crédito fiscal, ao teor do disposto nos artigos 504, VI, e 97, X, “a”, ambos do RICMS-BA. Ressalto que, conforme previsto no art. 167, I, do RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. 7.629/99) não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar a constitucionalidade dessas limitações impostas pela legislação tributária estadual.

O autuado, conforme demonstrado acima, não poderia utilizar os créditos fiscais referentes às aquisições de insumos transferidos para filiais localizadas em outros estados. Ao utilizar indevidamente os citados créditos fiscais, incorreu em recolhimento a menos do imposto devido, o que deixou perfeitamente caracterizada a infração que lhe foi imputada.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Apesar de saber do alto grau de competência do nobre relator, peço que seja dispensada a sua conclusão, tendo em vista o quanto discorrerei em seguida, para conclusão a respeito do assunto sob discussão.

Após analisar os elementos que dão sustentação ao lançamento, em especial a planilha elaborada pela fiscalização, que se encontra acostada à fl. 06, bem como de ouvir os esclarecimentos apresentados pelo autuante na assentada do julgamento, concluo que a exigência tributária sob análise teve como causa única o fato de o contribuinte ter adotado o seguinte procedimento, em relação às operações de transferências de insumos para outros estabelecimentos da empresa, localizados nos Estados de Sergipe e Alagoas: tendo em vista que tais operações são tributadas pelo ICMS, ao emitir as notas fiscais correspondentes, efetua o destaque do imposto à alíquota de 12%; como vem lançando esses valores em sua apuração do imposto devido ao final de cada mês, entendeu que fazia jus, de maneira proporcional, ao crédito fiscal relativo às entradas das mesmas mercadorias, visando compensar a tributação de 12% das mencionadas transferências.

Para melhor entender essa questão, acho de bom alvitre que seja analisado o que dispõe o art. 504 do RICMS/BA, haja vista que o sujeito passivo é optante pelo pagamento do ICMS mediante o regime de apuração em função da receita bruta. Transcrevo abaixo alguns dos dispositivos regulamentares, para em seguida continuar a externar o meu posicionamento:

“Art. 504.

...

IV - o cálculo do imposto a ser pago mensalmente será feito com base na aplicação de 4% sobre o valor da receita bruta do período;

V - na receita bruta mensal não serão incluídos os valores:

...

d) das saídas por transferências de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo titular, quando o remetente e o destinatário forem, ambos, optantes pelo regime aludido no “caput”;

VI - é vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais por parte do contribuinte que optar pelo regime de apuração em função da receita bruta;

...

VIII - as saídas de mercadorias do estabelecimento serão documentadas por Nota Fiscal com o imposto destacado normalmente, quando a operação for tributada, ou por Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou pelos documentos que a substituem, nos casos admitidos pela legislação;

...

§ 2º Para efeitos de utilização do crédito fiscal, se cabível, pelo adquirente ou destinatário das mercadorias, nas saídas ou fornecimentos efetuados pelos contribuintes de que cuida o “caput”:

...

II - não obstante o cálculo do imposto a ser recolhido ser feito pelo regime de apuração em função da receita bruta, o valor do crédito a ser utilizado pelo adquirente ou destinatário será o correspondente ao imposto devido sobre a operação.”

O inciso IV indica de forma direta e objetiva que o imposto será pago mensalmente com base na aplicação de 4% sobre o valor da receita bruta. Enquanto isso, no inciso V, alínea “d” está registrado que não farão parte da receita bruta os valores relativos às saídas em transferências de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, quando forem optantes pelo referido regime. Ora, a conclusão que surge é que o montante do imposto mensal devido pelo contribuinte é da orden

regulares, contanto que estas componham a sua receita bruta do período; por outro lado, como os valores relativos às transferências que envolvam unidades da empresa que sejam optantes por aquele regime não deverão entrar no cálculo da receita bruta, concluo que em razão dessa condição não se fazer presente nas saídas por transferência interestadual, que vêm a ser aquelas objeto da lide, necessariamente estas deverão compor o “bolo” que representa a receita bruta mensal do autuado.

Prosseguindo na apreciação do art. 504, o seu inciso VI diz que é vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais por parte do contribuinte. Já o seu inciso VIII indica que as saídas de mercadorias serão documentadas por nota fiscal, com o imposto destacado normalmente, quando a operação for tributada, o que vem a ser o presente caso. Apesar de aqui parecer haver uma contradição, entendo que tendo em vista a necessidade de ser possibilitado ao adquirente das mercadorias, a utilização dos créditos fiscais correspondentes, tal disposição é coerente com o princípio que veda a não cumulatividade do ICMS. Isto, entretanto, não quer dizer que em razão da emissão da nota fiscal com o destaque do imposto devido pela operação, deva o impugnante recolhê-lo, na forma de débito fiscal a ser consignado em sua apuração mensal.

E aqui trago a parte final do art. 504 que uso nesta análise, que serve como arremate para fundamentar a minha decisão, que vem a ser o seu § 2º, inciso II, que estabelece que para efeito de utilização do crédito fiscal pelo destinatário das mercadorias, nas saídas ou fornecimentos efetuados pelo contribuinte, não obstante o cálculo do imposto a ser recolhido ser feito pelo regime de apuração em função da receita bruta, o valor do crédito a ser utilizado pelo destinatário será o correspondente ao imposto devido sobre a operação.

A meu ver, esse trecho em destaque do Regulamento do ICMS, representa uma conclusão que exclui quaisquer dúvidas de que nas operações em questão (transferências interestaduais de insumos), por não haver débito nem crédito a serem considerados pelo contribuinte, os montantes correspondentes aos valores das mercadorias transferidas devem ser lançados na composição da receita bruta, para fins da tributação prevista no regime do qual o contribuinte é optante, ou seja, à alíquota de 4%.

Verificando a planilha de cálculos elaborada pelo autuante, percebo que, seguindo este meu entendimento, ao aplicar o percentual de 4% sobre os valores que representam a base de cálculo do ICMS nas saídas para outros estados, os montantes do imposto apurados em todos os períodos autuados indicam que inexiste qualquer débito a ser exigido do contribuinte.

E ainda que pudesse vir a admitir que seria devido o recolhimento do imposto destacado nas notas fiscais de transferência, com base na alíquota de 12%, em respeito aos princípios que proíbem o enriquecimento sem causa do Estado, bem como a não cumulatividade do imposto, por uma medida de justiça, deveria ser admitido o uso do crédito fiscal correspondente às entradas das mesmas mercadorias objeto das transferência. E nesta situação, de igual forma, não haveria tributo nenhum a ser cobrado do sujeito passivo.

Com base no acima exposto e não obstante o ilustre relator ter apresentado estudo abalizado para fundamentar o seu voto, discordo do seu posicionamento em relação ao lançamento, quando concluiu pela procedência da exigência tributária, sob o entendimento de que não seria cabível a utilização de quaisquer créditos fiscais por parte do autuado.

Em suma, concluo que o lançamento em questão restou descharacterizado, motivo pelo qual voto pela improcedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279919.0015/10-6, lavrado contra **PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANÔNIMA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR/VOTO VENCEDOR