

PROCESSO - A. I. Nº 295308.0302/09-1
RECORRENTE - MIX DISTRIBUIDORA LTDA. (MIX DISTRIBUIDOR)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0078-02/10
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 16/08/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0209-12/12

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração não elidida. Foi caracterizada a destinação dos bens, alvo da exigência, como destinados a uso e consumo, bem como o não recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, devido conforme disposições regulamentares apontadas para fundamentar o descumprimento da obrigação tributária principal. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL. **a)** OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL CARACTERIZADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. LANÇAMENTO DO TRIBUTO. O levantamento efetuado pelo autuante demonstrou a existência de operações relativas a saídas de mercadorias tributáveis, consideradas pelo autuado como não tributáveis. Infração subsistente. **b)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração subsistente, não contestada. 6. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DO ATIVO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. A legislação prevê que em cada período de apuração de imposto, será admitido o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. Ficou provado que o autuado se creditou do imposto não considerando a mencionada proporção. O autuado deve obedecer aos limites fixados pelo Decreto nº 7.799/2000, além de atender as exigências do art. 93, §17 do RICMS/BA, para o aproveitamento dos créditos relativos a aquisições de bens destinados ao seu ativo permanente, no que se restringe à questão sob análise. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, exigindo do autuado imposto no valor total de R\$118.227,30, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, “a”, “e” e “f” da Lei nº 7.014/96; e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor R\$1.272,52, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 28/09/2009 decorre de oito infrações, entretanto, diante do reconhecimento do cometimento das infrações 1, 3, 4 e 5, restam objeto do presente Recurso interposto pelo contribuinte as infrações 2, 6, 7 e 8, como segue:

Infração 2 - deixou de recolher ICMS 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. ICMS no valor de R\$ 12.985,77, multa de 60%;

Infração 6 - operação com mercadorias tributadas, caracterizada como não tributada. Deixou de emitir a Nota Fiscal de saída com destaque do imposto, conforme art. 565 do RICMS (Dec. 6.284/1997). ICMS no valor de R\$ 6.585,77, multa de 60%;

Infração 7 - utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação. Deixou de fazer a proporcionalidade das saídas isentas ou não tributadas em relação ao total das saídas. ICMS no valor de R\$ 39.162,16, multa de 60%;

Infração 8 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 1.272,52.

Da apreciação dos argumentos defensivos trazidos pelo autuado, além das contrarrazões do fiscal autuante, a 2ª JF, à unanimidade, decidiu pela procedência da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

(...)

“Quanto ao exame da infração 02, cabe, liminarmente, destacar que o autuante formulou a imputação de maneira esclarecedora, descrevendo a infração trazendo aos autos os documentos comprobatórios juntados nos anexos, relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de material de uso e consumo, referente ao exercício de 2007. Anexo 001-A e material de uso e consumo utilizado na divulgação de suas atividades comerciais, exercícios 2007 e 2008, Anexos 001-B e 001-C, com remessas efetuadas pela empresa Nestlé Brasil Ltda., CNPJ 60.409.075/0088-03.

Compete razão ao autuante quando argumenta que as mercadorias foram adquiridas com incidência do imposto, cabendo a diferença entre alíquotas, a luz do artigo 7º, inc. III, alínea “a” e do artigo 1º, § 2º, inc. IV do Dec. 6.284/1997(RICMS), bem como em relação ao argumento de que se trata de bens que não se enquadram no conceito de mercadorias, não cabendo acolhimento, pois o art. 5º, inciso I do RICMS/BA, não restringe a incidência da diferença de alíquotas apenas a mercadorias, alcançando os bens destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento.

É esclarecedor, ainda, reproduzir o Parecer da GETRI/SEFAZ, alinhado, com propriedade pelo autuante, para demonstrar que a destinação de mostruários, demonstração e outros, não afastam a exigência da diferença de alíquotas.

Parecer da Diretoria de Tributação, disponível na área de acesso livre no site desta secretaria, de número 00045/2009 com a seguinte ementa e resposta:

“ICMS. Consulta. Os produtos adquiridos pelo estabelecimento a título de bonificação (panfletos, bandeirolas, banner, mostruários, bexigas, adesivos, etc.), e utilizados para divulgação de suas atividades comerciais, caracterizam-se como materiais de uso e consumo, estando sujeitos ao recolhimento da diferença de alíquotas quando de sua aquisição interestadual. Art. 5º, inciso I, do RICMS/BA

.....
RESPOSTA

.....
“Art. 5º Para efeitos de pagamento de diferença de alíquotas ocorre fato gerador do ICMS no momento:

I – da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados ao uso, consumo ou ativo do próprio estabelecimento.”

Dessa forma, e considerando que os produtos adquiridos pela Consulente a título de bonificação (panfletos, bandeirolas, banner, mostruários, bexigas, adesivos, ec.), não serão, em princípio, objeto de revenda em seu estabelecimento, mas sim utilizados na divulgação de suas atividades comerciais, os mesmos caracterizam-se como materiais de uso e consumo, estando sujeitos ao recolhimento da diferença de alíquotas quando de sua aquisição interestadual, na forma prevista no dispositivo legal acima transcrito.”

Foi caracterizada a destinação dos bens, alvo da exigência, como para uso e consumo, conforme se observa das notas fiscais às fls. 25 a 35, indicando, dentre outros, cartazes, fichários, cartão de preço, faixa, display, adesivos, bandeirolas, bem como o não recolhimento do imposto, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, devido conforme disposições regulamentares para fundamentar o descumprimento da obrigação tributária principal, in verbis:

“Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art.

155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

.....
§ 2º O ICMS incide sobre:

.....
IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, **bem** ou serviço, em decorrência de **operação interestadual** ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, **quando** a mercadoria ou **bem forem destinados ao seu uso, consumo** ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes;”

Quanto à infração 06 informa o autuante que, como o contribuinte deixou de emitir notas fiscais de saídas conforme prevê o inc. II do art. 565 do RICMS, apurou o imposto devido fazendo um demonstrativo das aquisições.

Trata-se de brindes, como DVD, caixas acústicas, mine rádio e outros, que o autuado admite o que no dizer do autuante “também pode ser confirmado pelas observações inseridas no documento fiscal pelos emitentes, e nas anotações feitas a punho pelo setor contábil do autuado, e que esses bens não foram adquiridos com vista à revenda posterior enquadrando-se então perfeitamente no enunciado do art. 564 do RICMS, que conceitua o que é brinde.”

Quanto às notas fiscais emitidas pela Nestlé Brasil Ltda., CNPJ nº 60.409.075/0088-03, a aquisição por doação ou compra não modifica a caracterização da infração, pois não foram emitidos os respectivos documentos de saída.

Em relação às notas fiscais emitidas pela empresa 08.661.781/0001-77, tratar-se de brinde, confirmado pelo autuado, elas foram lançadas, pelo autuante, no demonstrativo a débito conforme o inciso II do art. 565 do RICMS/BA e a crédito conforme o inciso I do mesmo artigo. Tal procedimento foi adotado, corretamente, com todas as notas fiscais, lançados o crédito, quando existente, e o débito, conforme a legislação do ICMS, restando, assim, caracterizada a infração.

Vale destacar, ainda, os incisos I, II, e III do §3º do art. 1º do RICMS, apontados pelo autuante, na informação fiscal, em relação ao fato gerador.

Considero, assim, subsistente a exigência relativa à infração 06, vez que o levantamento efetuado pelo autuante demonstrou a existência de operações relativas a saídas de mercadorias tributáveis, consideradas pelo autuado como não tributáveis.

No que se refere à infração 07, inicialmente, cabe tratar a questão da redução da base de cálculo entendida pelo autuado não se tratar de isenção. Cumpre, quanto ao tema em fundo, lembrar que o STF, através da sua 2ª turma, nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento, relator Min. Carlos Velloso e, através do Pleno, no Recurso Extraordinário nº 174.478-2, relator Min. Cezar Peluso, adotou o entendimento de que a redução da base de cálculo é espécie de isenção, enquadrada doutrinamente no conceito de isenção parcial, in verbis:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. I - O Tribunal reformulou seu entendimento quando do julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cezar Peluso, entendendo pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, dado que consubstancia isenção fiscal parcial. II - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na Decisão ora atacada, que deve ser mantida. III - Impossibilidade de concessão de efeito suspensivo ao agravo de instrumento, dada a excepcionalidade da medida. IV - Agravo regimental improvido. (AI-AgR 449051 / RS - RIO GRANDE DO SUL AG. REG .NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO: REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. I. - Embargos de declaração opostos à Decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, Relator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal. III. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento deste. (AI-ED 497755 / PR – PARANÁ BEM .DECL. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)”

Considero, por conseguinte, ultrapassada essa questão, visto que me alinho à Decisão do STF, ou seja, a redução de base de cálculo é uma espécie de isenção.

Quanto ao dispositivo legal (Dec. 7.799/2000, art. 6º) que limita o crédito a 10%, vale destacar que tal limite se aplica aos créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos, não podendo exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias. Assim, tal limite deve ser observado, sem, contudo, afastar a aplicação do disposto no art. 93 do RICMS/BA, especialmente no que se refere ao seu §17º e incisos, ou seja, a apropriação do crédito em um quarenta e oito avos por mês (inciso I) e em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isenta ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período (inciso II).

Caso fosse essa a intenção do legislador administrativo, ou seja, afastar a aplicação do inciso II, §17, art. 93 do RICMS/BA, através do Decreto 7.799/2000, o faria claramente como o fez em relação aos contribuintes relacionados no art. 3º desse decreto, ao indicar no Parágrafo único, do mesmo artigo, que “Não será exigido o estorno proporcional dos créditos fiscais relativos a insumos e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelo benefício previsto neste artigo.”, conforme seguem reproduzidos os aludidos dispositivos:

“Decreto 7.799/2000

Art. 1º *Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:*

Art. 3º *Nas saídas internas dos produtos relacionados aos códigos de atividades econômicas dos contribuintes indicados nos incisos abaixo, fabricados por eles e destinadas a contribuintes habilitados, nos termos do art. 7º, a base de cálculo será reduzida em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 7% (sete por cento):*

...

Parágrafo único. *Não será exigido o estorno proporcional dos créditos fiscais relativos a insumos e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelo benefício previsto neste artigo.*

...

Verifico, quanto à infração 08, constar a relação das notas fiscais, alvo da presente exigência, no demonstrativo apresentado pelo autuante, anexos 15 e 16, além das respectivas notas fiscais, às fls. 635 a 867 dos autos, bem como tais notas são relativas à aquisição de material de uso ou consumo, como fitas adesivas, marcadores para quadro branco, régua, livros de ponto, bola de soprar, grampos e muitos outros.

Assim, caberia a exigência da multa, conforme o autuante indicou, de 1% pela falta de escrituração nos livros de registros de entrada, na medida em que, mesmo não sendo tributáveis, caberia o registro das mesmas.

O autuado não demonstra que se trata de despesas, lançadas no Livro Diário e que as mesmas não são bens ou mercadorias. Ficou evidenciado que são bens destinados ao uso ou consumo, tendo em vista os itens, acima alinhados, bem como não demonstra o autuado estarem registradas no livro diário os respectivos pagamentos.

Considero a infração 08 subsistente.

Voto pela Procedência do Auto de Infração, visto que as demais exigências não impugnadas, ou seja, infrações 01,03,04 e 05 atendem aos pressupostos formais e materiais, bem como a fundamentação que indicam as suas subsistências.”

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionado às fls. 919 a 925, o contribuinte retorna aos autos e requer que sejam levados em consideração todos os argumentos apresentados, relacionados com os equívocos no cálculo do imposto, para julgar parcialmente procedente a autuação impugnada.

Quanto à infração 2, diz o recorrente que as mercadorias objeto da infração são, em verdade, material para divulgação de atividades comerciais, sem que houvesse aquisição. Amiúda, informando que os bens descritos nas notas fiscais emitidas pela empresa de CNPJ nº 60.409.075/0088-03, com sede no Estado de São Paulo, trazem CFOP 6949, indicando que tais mercadorias não foram adquiridas pelo recorrente, mas sim recebidas, em comodato, para divulgação comercial.

Refere-se ao Parecer da GETRI, dizendo que o referido Parecer incorre em erro, posto que não trata a operação em comento como “comodato”. Assevera que o fato de haver, por equívoco, sido destacado imposto nas notas fiscais de saída não implica em alteração na natureza da operação, implicando na não-incidência do ICMS.

Conclui afirmando que pelos motivos expostos, não há incidência do diferencial de alíquota, haja vista que não houve transferência de propriedade dos bens em questão, não tendo havido a circulação econômica. Pugna pela improcedência da autuação.

Na infração 6, diz o recorrente que o autuante laborou em equívoco, vez que os demonstrativos indicam entradas para apurar as saídas supostamente omitidas, quando, em verdade, as mercadorias de que trata a referida infração, são materiais promocionais para divulgação e brindes. Assevera que da análise das notas fiscais correspondentes, verifica-se que as operações não têm caráter comercial vez que não houve circulação do gênero mercadoria. Não sendo exigível a emissão de nota fiscal de saída com destaque do ICMS.

Afirma que “...*não há incidência do ICMS em relação à saída de bens que não se enquadrem no conceito de mercadorias, vale dizer, que não sejam adquiridos pelo contribuinte com vistas a revenda posterior*”.

Frisa que quanto às notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica inscrita no CNPJ sob o nº 08.661.781/0001-77, referem-se à aquisição de bicicletas destinadas a oferecimento como brinde, o que tornaria improcedente a autuação vez que não comercializou as referidas bicicletas, mas as ofereceu como brindes. Sendo, “*portanto inexigível a obrigação de emitir nota fiscal com destaque de ICMS, visto que adquiriu as mesmas no mercado interno com alíquota de 17%, não tendo havido, sequer, aproveitamento de crédito*”.

Quando trata da infração 7, diz que o fiscal autuante “*equivocou-se em relação à proporcionalidade efetuada em seus demonstrativos, quando considerou que as operações de saída abrangidas pela redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/2000 não seriam tributadas*”. Diz que houve aplicação do estorno do crédito de ICMS sobre aquisições para ativo permanente na mesma proporção das operações indicadas acima.

Assevera que não se pode confundir operações incentivadas com operações isentas ou não tributadas. Afirmar que, por determinação legal é admitido o aproveitamento do crédito sobre a aquisição de bens para o ativo permanente nos casos em que as saídas são objeto de desoneração tributária parcial. Cita o art. 6º, do Decreto nº 7.799/2000.

Fala da legitimidade do aproveitamento dos referidos créditos. Aduz que a norma limita o crédito ao percentual de 10% da base de cálculo do imposto constante nos documentos fiscais relativos à aquisição dos bens, contudo, afirma o recorrente, que não se exclui a totalidade do crédito das aquisições vinculadas a saídas subsequentes em que houve redução da base de cálculo, conforme determina o Decreto nº 7.799/2000. Em assim sendo, considerando que houve aplicação de 12% para aproveitamento do crédito, limitado a 10%, necessário seria estornar-se apenas 16,66% do crédito utilizado, o que inquinaria de erro o demonstrativo elaborado pelo fiscal autuante. Pugna pela aplicação do art. 6º do Decreto nº 7.799.

Por fim, diz que não pode prosperar a infração 8, tudo porque não houve entrada no estabelecimento de mercadorias. Afirmar que os pagamentos que serviram de indícios à autuação referem-se a despesas devidamente consignadas no Livro Diário. Diz que “*não se pode caracterizar como bens do ativo fixo materiais de uso de pequeno valor, contabilmente classificados como despesas gerais de escritório*”. Pugna pela improcedência da infração.

A PGE/PROFIS, pela Dra. Maria José Coelho Lins Sento-Sé, fls. 930/932, exara Parecer onde considera ausentes quaisquer argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

No tocante à infração 2, diz a ilustre Parecerista que o autuante logrou comprovar, por documentos, a aquisição de material de uso e consumo utilizado na divulgação de atividades comerciais, com remessas efetuadas pela Nestlé Brasil Ltda. Entende que as mercadorias em

questão foram adquiridas com incidência do ICMS, devendo ser exigida a diferença entre as alíquotas com fundamento no art. 7º, inciso III, alínea "a" e no art. 1º, § 2º, inciso IV, do Decreto nº 6.284/97. Diz que as operações realizadas pelo recorrente com vistas à publicidade comercial, não afastam a exigência da diferença de alíquotas com base em Parecer da GETRI/SEFAZ.

Referentemente à infração 6, diz que apesar da tentativa do contribuinte de descaracterizar a infração, entende que o demonstrativo fiscal comprova a existência de operações relativas a saídas de mercadorias tributáveis, consideradas como não tributáveis. Aponta o art. 565 do RICMS/Ba para indicar a obrigatoriedade da emissão de notas fiscais de saídas decorrentes das aquisições de brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final.

Quanto à infração 7, lembra que o STF já firmou entendimento no sentido de que a redução da base de cálculo é espécie de isenção, enquadrada doutrinariamente no conceito de isenção parcial.

Referindo-se à aplicabilidade do Decreto nº 7.799/2000, salienta que o referido Decreto *“se aplica aos créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos, não podendo exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias”*. Assevera que o limite de 10% deve ser observado.

Na infração 8, entende a ilustre procuradora que constam nos autos do presente PAF demonstrativo de débito e notas fiscais de aquisição de material de uso ou consumo, não logrando o contribuinte comprovar o lançamento no Livro Diário dos respectivos pagamentos.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Na assentada de julgamentos do dia 26/06/2011, os membros desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, fls. 935, entendendo que a situação envolvia redução de base de cálculo, decidiram por converter o feito em diligência à ASTEC deste CONSEF para que fosse verificado se o cálculo da proporcionalidade levado a efeito pelo autuante contemplava benefícios proporcionados pelo Decreto nº 7.799/00.

A ASTEC, em Parecer de nº 000135/2011, da lavra do Auditor Fiscal Edgar Ferreira Pessoa Pereira, entre outras observações, consignou que da análise das planilhas contendo a memória de cálculo levada a efeito no levantamento fiscal, constatou que o *“...autuante entendendo que a redução da base de cálculo é uma isenção parcial considerou como valores isentos esta parcela (diferença entre o valor contábil e o valor lançado como base de cálculo), para o cálculo da proporcionalidade, pois no livro de Registro de Apuração do ICMS no campo base de cálculo, adicionando as parcelas indicadas na referida planilha (fls. 942/945).”*

Como conclusão, disse o Auditor da ASTEC:

“Para encontrar o valor das mercadorias isentas / não tributadas, o fiscal autuante comparou os valores contábil lançados pelo contribuinte com base de cálculo por ele apurado, no demonstrativo de fls. 942/945.

Assim procedendo, apurou como isentas e não tributadas, os valores referentes à diferença entre o valor contábil e a base de cálculo, das operações que gozavam do benefício da redução da base de cálculo previsto no decreto nº 7.799/00”

Cientes do resultado da diligência, Parecer ASTEC nº 000135/2011, autuado e autuante quedaram-se silentes.

Em nova manifestação, a PGE/PROFIS, pela Dra. Maria José Coelho Lins Sento-Sé, fl. 952, ratifica o Parecer exarado às fls. 930 a 932.

VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 2ª JfF deste CONSEF, Acórdão nº 0078-02/10, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

De início, registro, tal como fez a ilustre procuradora da PGE/PROFIS, que as razões recursais são as mesmas trazidas em sede de defesa e foram exaustivamente apreciadas pela 2ª JF.

Registre-se, também, que o Recurso Voluntário atém-se apenas às infrações 2, 6, 7 e 8.

Das razões expendidas pelo recorrente no combate à acusação de haver deixado de recolher ICMS 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 – infração 2, verifico, inicialmente, que quer o contribuinte demonstrar que as mercadorias motivo da autuação são meros materiais para divulgação de atividades comerciais, sem que tenha ocorrido aquisição. Sustenta que o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP indicado nas referidas notas fiscais indica que as mercadorias foram recebidas em “comodato”, e que tal condição não foi reconhecida pela GETRI quando exarou Parecer.

De início, hei de tecer dois comentários. O primeiro diz respeito ao fato de que o CFOP de nº 6.949 indica que as mercadorias listadas nas notas fiscais que trazem tal código, classificam-se em outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos (CFOP) anteriores, sem fazer qualquer menção a operações de caráter específico, muito menos da figura jurídica do comodato. O segundo remete ao fato de que o comodato, negócio jurídico com previsão no Código Civil brasileiro, é motivo de avença entre partes e, no presente PAF, não se verifica a presença de qualquer contrato com tal natureza.

De outro lado, o fiscal autuante jogou aos autos elementos que comprovam a possibilidade de exigir-se a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de material de uso e consumo nos exercícios em questão.

É fato que a legislação que regula o ICMS, como citado na Decisão de primeiro grau, não socorre o recorrente, tanto porque as mercadorias em questão se sujeitam à incidência do ICMS, quanto porque a norma não restringe a incidência da diferença de alíquotas apenas a mercadorias, alcançando também os bens destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento. Nesse sentido, a consulta feita à GETRI serve para corroborar tal entendimento, sobretudo quando traz à lume o art. 1º, § 2º, IV do RICMS/Ba. Desse modo, entendo que nenhum reparo merece a Decisão de primeira instância.

Quanto à infração 6, a acusação é de haver o contribuinte realizado operação com mercadorias tributadas, caracterizada como não tributada – infração ao art 565 do RICMS. Aqui, o recorrente diz que as mercadorias em questão são materiais promocionais para divulgação e brindes, e que tais operações não tiveram caráter comercial, em razão da não circulação do “gênero mercadoria”, insistindo que se referem à aquisição de bicicletas destinadas a oferecimento como brinde.

A 2ª JF decidiu por caracterizada a infração 6, tudo porque entendeu desatendidas as determinações do art. 565, II do RICMS/Ba, que tem a seguinte dicção:

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

(...)

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”;

Pelas informações apostas no presente PAF, em que pese a infração tratar de operação com mercadorias tributadas, caracterizada como não tributada, o esclarecimento dos fatos fala na não emissão de Nota Fiscal de saída com destaque do imposto. Ocorre que, da dicção do § 1º do art. 565 do RICMS/Ba, abaixo transcrito, depreende-se que é possível a emissão ou não da nota fiscal, considerando-se situações específicas.

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

III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso anterior no Registro de Saídas, na forma regulamentar.

§ 1º É dispensada a emissão de Nota Fiscal na entrega de brinde ao consumidor ou usuário final.

§ 2º O contribuinte que efetuar a remessa de brindes para distribuição fora do estabelecimento diretamente a consumidor ou usuário final observará o seguinte:

I - emitirá Nota Fiscal relativa a toda a remessa, nela mencionando os requisitos previstos e, especialmente:

- a) a natureza da operação: "Remessa para distribuição de brindes";
- b) o número, a série, a data da emissão e o valor da Nota Fiscal referida no inciso II deste artigo;

II - a Nota Fiscal referida no inciso anterior será lançada no Registro de Saídas apenas nas colunas relativas ao número, série, data e "Observações".

Ora, se a acusação é de realização de operação com mercadorias tributadas, caracterizada como não tributada – por haver deixado de emitir a Nota Fiscal de saída com destaque do imposto, e não resta comprovada nos autos a condição específica para exigir-se a emissão da referida nota fiscal, conforme o § 1º do art. 565, entendo que não resta comprovado o cometimento da infração. Esclareço. A exigência da emissão da nota fiscal de saída, em se tratando de brindes, restringe-se ao disposto no § 2º do Inciso III que estabelece que o contribuinte que efetuar a remessa de brindes para distribuição fora do estabelecimento diretamente a consumidor ou usuário final emitirá Nota Fiscal relativa a toda a remessa, nela mencionando os requisitos previstos no diploma legal. Não há nos autos a clara demonstração de que os brindes tenham sido entregues ao consumidor ou usuário final ou ainda para distribuição fora do estabelecimento diretamente a consumidor ou usuário final, o que determinaria a obrigação ou não da emissão de nota fiscal. Assim sendo, entendo que o lançamento é inseguro, o que o inquina de nulidade, a rigor do art. 18, IV, "a".

Referentemente à infração 7, que trata da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, o Recurso interposto pelo contribuinte cinge-se a apontar equívoco do autuante em relação à proporcionalidade efetuada em seus demonstrativos, aduzindo que não seriam tributadas as operações de saída abrangidas pela redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/2000, e que houve aplicação do estorno do crédito de ICMS sobre aquisições para ativo permanente na mesma proporção das operações indicadas acima. Nesse sentido, afirma que não se pode confundir operações incentivadas com operações isentas ou não tributadas.

A 2ª JF traz à baila Decisão do STF com entendimento de que a redução da base de cálculo é espécie de isenção, enquadrada doutrinariamente no conceito de isenção parcial – decisões transcritas no voto do Relator de primo grau. Refere-se também ao art. 6º do Decreto nº 7.799/2000, aduzindo que o limite de 10% se aplica aos créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos, não podendo exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

À luz da legislação, no que pertine à matéria, entendo que o limite do crédito estabelecido em 10% tem que ser observado, entretanto, não há que afastar a aplicação do disposto no §17º, I e II, do art. 93 do RICMS/Ba, que remete à apropriação do crédito em um quarenta e oito avos por mês e, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isenta ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. Dito isto, diante dos elementos trazidos aos autos que demonstram a indevida utilização de crédito fiscal do ICMS, entendo correta a Decisão combatida.

Por fim, no que concerne à infração 8, que acusa o contribuinte de haver dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, diz o recorrente que não houve entrada no estabelecimento de tais mercadorias, e que os pagamentos que serviram de indícios à autuação, fazem referência a despesas registradas no Livro Diário. Alega, por derradeiro, que “*não se pode caracterizar como bens do ativo fixo materiais de uso de pequeno valor, contabilmente classificados como despesas gerais de escritório*”.

A 2ª JF entendeu, à luz do demonstrativo fiscal e das notas fiscais acostadas às fls. 635 a 867, que as mercadorias ali constantes são materiais de uso ou consumo, e que o autuado não logrou

comprovar tratar-se de despesas lançadas no Livro Diário, muito menos que as mesmas não são bens ou mercadorias, com o que devo concordar.

Parece-me claro que os bens constantes das notas fiscais em referência são destinados ao uso ou consumo. Por outro lado, não há nos autos, além da mera alegação recursal, nenhum elemento que demonstre que tais despesas tenham sido lançadas no livro Diário. Isto posto, me alinho ao entendimento da 2ª JF, mantendo a autuação tal como lavrada inicialmente, até porque, mesmo que tais operações não estivessem sujeitas à tributação, não seria admitido o “não registro” das mesmas.

Por tudo o quanto exposto, mantenho incólumes as infrações 2, 7 e 8, reformo a Decisão proferida com relação à infração 6 - entendo que é nula a Decisão proferida pela 2ª JF e, no mérito resta nula por insegurança na determinação da infração – art. 18, IV, “a”. Por tudo isso, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Recurso Voluntário interposto.

VOTO ENCEDOR

Com a *maxima data venia*, discordo da decisão do n. relator a respeito do seu entendimento a respeito das determinações contidas no art. 565, do RICMS/97 e relativa à infração 6.

Para expor tal discordância, é necessário que se leia com atenção o nominado artigo com seus incisos e parágrafos.

Determina o art. 565:

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”;

III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso anterior no Registro de Saídas, na forma regulamentar.

§ 1º É dispensada a emissão de Nota Fiscal na entrega de brinde ao consumidor ou usuário final.

§ 2º O contribuinte que efetuar a remessa de brindes para distribuição fora do estabelecimento diretamente a consumidor ou usuário final observará o seguinte:

I - emitirá Nota Fiscal relativa a toda a remessa, nela mencionando os requisitos previstos e, especialmente:

a) a natureza da operação: "Remessa para distribuição de brindes";

b) o número, a série, a data da emissão e o valor da Nota Fiscal referida no inciso II deste artigo;

II - a Nota Fiscal referida no inciso anterior será lançada no Registro de Saídas apenas nas colunas relativas ao número, série, data e "Observações".

Da análise da norma regulamentar posta e acima transcrita, o contribuinte que adquirir brindes, para distribuição a consumidor final, tem direito ao crédito fiscal destacado na nota fiscal. Para que seja ajustado o equilíbrio do imposto (crédito/débito), por obrigação, deve, ele emitir nota fiscal com os mesmos dados constantes no documento fiscal de aquisição (entrada), fazendo referência ao fato e escriturá-la no livro Registro de Saídas. Ou seja, em qualquer hipótese, a nota fiscal de “saída” deve ser emitida com destaque do imposto e escriturada.

Com este procedimento regulamentar, o contribuinte para a entrega dos brindes deve agir da seguinte forma:

1. Os brindes sendo distribuídos no seu próprio estabelecimento, não mais existe a necessidade de emissão de qualquer nota fiscal, já que aquela de saída para ajuste do crédito/débito já foi emitida e acoberta estas saídas.
2. Caso eles sejam entregues fora do estabelecimento, é necessária a emissão de uma nota fiscal, objetivando dar trânsito a estas remessas. É por isto que a norma regulamentar estabelece todos os requisitos para sua emissão e para a sua escrituração.

Assim, entendo que o n. relator equivocou-se ao sacar das determinações da entrega física dos brindes ao consumidor final com os procedimentos fiscais que deve ter para escriturar os créditos e débitos do imposto referentes às operações com os brindes adquiridos.

No mais, a infração 6 do presente lançamento fiscal diz respeito à constatação de operação com mercadorias tributadas, caracterizada como não tributada, uma vez que o contribuinte deixou de emitir a nota fiscal de saída com destaque do imposto.

Alinhando-me com todo o embasamento da JJF, conforme transcrito no Relatório do presente acórdão, voto pela subsistência da exigência fiscal, vez que o levantamento efetuado pelo autuante demonstrou a existência de operações relativas a saídas de mercadorias tributáveis, consideradas pelo autuado como não tributáveis.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **295308.0302/09-1**, lavrado contra **MIX DISTRIBUIDORA LTDA. (MIX DISTRIBUIDOR)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$118.227,30**, acrescido da multa 60%, prevista do art. 42, II, alíneas “a”, “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.272,52**, prevista no inciso XI do art. 42 do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS