

A. I. Nº - 278996.0015/09-1
AUTUADO - ESAB S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - EDUARDO ANDRÉ MOREIRA TOSTA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 07. 02. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0023-01/13

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. COMPRA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. BRINDES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Aquisição de brindes não é fato gerador do ICMS para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, previsto no art. 5º, I, RICMS-BA/97, conforme indicado nos autos, porque não existe, a rigor, entrada de mercadoria ou bem destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, mas adquiridos para distribuição gratuita a consumidor ou a usuário final. Infração não caracterizada. **2. DIFERIMENTO. TERMO FINAL. RECEBIMENTO DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** O adquirente é responsável pelo ICMS cujo lançamento se encontrava diferido, na aquisição de refeições para funcionários do estabelecimento, independente do local físico em que é servido o almoço. Infração subsistente. **3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O autuado comprova a regularidade de parte das notas fiscais listadas no demonstrativo fiscal. **b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Multa de 1% do valor das mercadorias não escrituradas. O autuado comprova a regularidade de parte das notas fiscais listadas no demonstrativo fiscal. Infrações parcialmente procedente. **4. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DOS PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Descaracterização da isenção do ICMS, prevista no art. 29 do RICMS/97. A isenção do imposto nas operações com produtos industrializados destinadas à Zona Franca de Manaus condiciona-se à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário e do internamento dos mesmos pela SUFRAMA, não sendo bastante o registro nos livros fiscais do destinatário. Infração subsistente. **5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. APURAÇÃO DE DIFERENÇAS TANTO DE ENTRADA E DE SAÍDAS, EXIGIDO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. SAÍDAS.** Impugnante elide parte da exigência. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2009, para reclamar ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$112.824,16, através das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Deixou de recolher, também, material de uso e consumo referente a diferencial de alíquota, conforme demonstrativo em anexo, parte integrante do auto de infração. Valor R\$5.985,30 – Multa de 60%;
2. Deixou de proceder o recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido referente à aquisição de refeições para consumo no estabelecimento, conforme demonstrativo em anexo, parte integrante do auto de infração. Valor R\$4.080,10 – Multa de 60%;
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal conforme demonstrativo em anexo, parte integrante do auto de infração. Valor da Multa de 10%. Valor R\$14.530,97;
4. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal conforme demonstrativo em anexo, parte integrante do auto de infração. Valor da Multa de 1%. Valor R\$975,94;
5. Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, conforme demonstrativo em anexo, parte integrante do auto de infração. Valor R\$24.351,27 – Multa de 60%;
6. Falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, conforme os 8 demonstrativos em anexo, parte integrante deste Auto de Infração. Valor R\$41.366,65 – Multa de 70%;
7. Falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, conforme os 8 demonstrativos em anexo, parte integrante deste Auto de Infração. Valor R\$21.533,93 – Multa de 70%;

O autuado apresenta defesa, fls. 180/225, aduzindo a tempestividade das alegações e que as provas apresentadas dispensam autenticação, pois se tratam de cópias de registros de sistemas informatizados ou planilhas cujos arquivos se encontram em CD, conforme o art. 8º, §3º do RPAF. Quanto às notas fiscais e demais documentos fotocopiados, requer a aplicação do CPC (art. 365-VI) que prevê como suficiente a juntada de reprodução digitalizada de qualquer documento e a posterior intimação para a apresentação dos originais, vistoriado por funcionário encarregado (art. 8, § 1º, do RPAF BA)

Pede dilação de prazo para juntada de novos documentos, em especial, em relação às infrações 6 e 7, que tratam da movimentações quantitativas de estoques (art. 123, § 5º, I do RPAF), pois a partir de novo prazo poderá reunir cópias dos documentos, elaborar planilhas demonstrativas, respaldo nos princípios da ampla defesa, da verdade material e do informalismo (art. 2º do RPAF).

Diz que é contribuinte filial atacadista de indústria sediada em Contagem – MG, atuando no ramo de fabricação de eletrodos, contatos e outros artigos de carvão e grafita para uso elétrico, eletroímãs e

isoladores (CNAE FISCAL 27.90-2/01). Descreve as infrações que lhe foram imputadas, defendendo que merecem revisão.

Argui que a fiscalização incorreu em falhas e atropelou princípios cristalizados do Direito Tributário e Civil, descompromissada com a verdade material. Diz ainda que constituiu crédito tributário sem a verificação criteriosa dos fatos apontados, dando azo a que se requeira a sua nulidade, albergado no art. 18, II do RPAF. Diz que o lançamento tributário é vinculado e adstrito às formalidades que lhe são próprias, cabendo ao preposto fiscal apurar as infrações ao alvedrio da verdade material.

Com relação ao ICMS diferencial de alíquotas, diz que a exigência se refere às competências 2005 e 2006, mas contém as seguintes falhas: (a) tributação de produtos remetidos como brindes e/ou material promocional pela matriz, devidamente escriturados no livro Registro de Entradas com o CFOP exigido para o caso (6910 – Remessa em bonificação, doação ou brinde); (b) operações sujeitas à diferença, porém com escrituração regular nos livros fiscais; (c) aquisição de peças e suprimento para veículos em outros estados exclusivamente para automóveis do autuado, em outras unidades da federação; (d) operações sujeitas à incidência de ICMS na fonte; (e) tributação de transferência de ativo imobilizado adquirido a mais de um ano, remetido da matriz para a Bahia; (f) tributação de diferença de alíquota já ocorrida em outro auto de infração (148714.0077/06-1); (g) tributação de prestação de serviço de composição gráfica da PRINT FORMULÁRIOS.

Destacou que no item “a”, a Nota Fiscal nº 219957, que compõe lançamento de competência de jan/2005, valor de R\$128,58, encontra-se indicada no relatório denominado “*DEMONSTRATIVO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – MATERIAL DE USO E CONSUMO E ATIVO PERMANENTE*” e, embora, conste o código CFOP de operação 2551, o produto foi um NOTEBOOK ITAUTEC PENTIUM II, na verdade, trata-se de uma remessa de “CALENDÁRIOS DE MESA” adquiridos pela matriz para distribuição como brindes aos clientes vinculados à filial da Bahia, devidamente acompanhados de documento fiscal emitido com CFOP 6910.

Diz que, conforme prescrevem os artigos 564 a 566 do RICMS/BA, tais aquisições estariam beneficiadas pelo crédito do imposto e que os erros permeiam todo o lançamento, impondo-lhe grande esforço na tentativa de elucidar tais equívocos e afastar a exigência.

Ainda em jan/2005, afirma que a nota fiscal nº 11542, da empresa ABATÉCNICA PROJETO E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, no valor de R\$55,00, o seu lançamento encontra-se comprovado na fl. 4 do livro Registro de Entradas, restando apenas R\$2,75, apurado e recolhido através do DAE no valor de R\$147,17. Afirma o recolhimento no mesmo DAE da nota fiscal nº 96186 de NATAL GASES E SOLDAS LTDA. A nota fiscal nº 5605, referente a aquisição de pneus para veículos de propriedade do autuado, mantido por funcionário da empresa residente em outra unidade da federação, na função de demonstrador. Conclui que, no caso, não ocorreu o internamento dos produtos, no estado da Bahia, descabendo a incidência do diferencial.

Completa que além de não ter o internamento na Bahia, houve retenção do ICMS, no Estado de Pernambuco, em conformidade com Decreto nº 17.050/93 (Convênio ICMS 85/93), em consonância ao art. 61, IV do RICMS/BA.

Assevera a existência de outros equívocos semelhantes, por isso apresentou a planilha denominada “*RELATÓRIO DE COBRANÇA INDEVIDA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA*”, em dois exercícios (2005 e 2006), onde aduz sinteticamente as razões dos equívocos, destacando: (a) que os valores de brindes e ou materiais promocionais foram remetido pela matriz sem incidência do imposto e com CFOP adequado, havendo diversos erros nos códigos CFOP e nas descrições de produtos apurados pela planilha da fiscalização (Processos com situação análoga: A-0832/01, 2077-02/01 e 2082-02/01), sublinha que tal situação ocorreu, sobretudo, em 03/2005, onde a maior parte das notas fiscais se refere a remessa de trocas de soldador (máscara de proteção), distribuídas gratuitamente e um material promocional (bandeirolas), todos remetidos sob o CFOP 6910; (b) diversos recolhimentos de ICMS por diferencial de alíquotas, indevidamente computados como pendentes, estão escriturados,

recolhimentos comprovados nos autos, indicados na mencionada planilha; (c) os valores relativos às notas fiscais nºs 844706, 844707 e 844717, emitidas pela FLORENCE e a nota fiscal 906795, emitida pela AMERICANAS.COM, já foram objeto de cobrança no auto de infração 148714.0077/06-1, conforme demonstrativo constante no DAE de pagamento.

Diz que reconhece e recolherá o ICMS por diferencial de alíquota no valor de R\$218,14, incidente na transferência do equipamento switch (nota fiscal nº 241552, set/05); o valor de R\$518,68, incidente na remessa de fardas pela matriz e na aquisição de impressoras para o imobilizado (notas fiscais nºs 256952, 893497 e 898479, abr/06), além de R\$68,43 referente à aquisição de móveis para imobilizado (nota fiscal nº 553955, de jul/06).

Diz que na infração 2, a aquisição de refeições para consumo no estabelecimento, não existe. Admite um contrato para que seus empregados possam fazer as refeições no estabelecimento do restaurante, mas o “estabelecimento” não está no espaço físico do autuado, nem o fornecimento das refeições se dá no estabelecimento desta, mas no local do fornecedor, no restaurante, onde os empregados fazem as refeições, nos respectivos horários de almoço.

Esclarece que as notas fiscais do restaurante NICHETTI & NICHETTI LTDA (CNPJ nº 16.351.868/0001-76 e IE nº 26.948.173) demonstram suas alegações e que a correspondência de 17/04/07, alerta o aumento do preço do valor contratado e limita em 800g por pessoa o valor do almoço, salientando que o referido valor somente será praticado para o fornecimento da refeição no estabelecimento do restaurante, que o número de refeições é variado e que deve ser feito na modalidade “self-service”.

Alega que a fundamentação da auditoria é equivocada na medida em que faz alusão do RICMS de forma capciosa e fiscalista, nos artigos 65, 342 e 343, dispondo que os fatos jurídico-econômicos se submetem à hipótese de incidência de ICMS pelo diferimento.

Interpreta o inciso XVIII do art. 343, RICMS BA, deduzindo que tal hipótese incide na aquisição de refeições e o fornecimento ocorrer no estabelecimento do adquirente, “pois é lá que se daria a entrada”. Diz ainda: *“a não ser que se interprete que o ingresso da mercadoria no estabelecimento do adquirente seja através do retorno dos empregados aos postos de trabalho e seus estômagos abastecidos (!)”*.

Lembra que a norma tributária tem tipicidade cerrada (art. 110, CTN) e o caso concreto não é hipótese de diferimento, mas de responsabilidade do fornecedor. Observa que a norma deve ser interpretada segundo o art. 112, CTN. Pede a exclusão da exigência e da multa correspondente.

Com relação à infração 03, diz que também a fiscalização incorreu erros/equívocos, o que torna o lançamento passível de completa readequação, ao se tomar por infração a suposta prática de dar entrada no estabelecimento de mercadoria tributável sem registro na escrita fiscal. Afirma que a condição *sine qua non* é a comprovação cabal da ocorrência da infração, o que não se constata no presente caso. Os documentos e registros estiveram disponíveis para o preposto fiscal, desde o início do procedimento. Admite a omissão de operações não sujeitas à incidência do tributo, o que daria lugar a aplicação de outra norma sancionadora.

Resume que os créditos tributários exigidos na presente infração contêm dois vícios insanáveis: (a) diversas notas estão escrituradas; (b) diversas notas tidas por não escrituradas se referem à operação não tributada, excluindo a multa do inciso IX, art. 42 da Lei 7.014/96.

Sintetiza as informações e equívocos que apontou na exigência, diz que buscará outros elementos que atestem a sua improcedência. Defende que a omissão de registro no livro próprio de operações não enseja qualquer repercussão na apuração do tributo e não há falar em aplicação do citado dispositivo, mas do inciso XI, que trata da aplicação da multa de 1% em substituição da alíquota de 10%, imposta no lançamento.

Questiona igualmente o item 4, porquanto carece de correção, nos pontos que seguem: diz que houve equívoco fiscal ao considerar que a data da escrituração deveria ser a data de emissão das notas fiscais. A norma legal dispõe, contudo, que deve ser realizada a escrituração na entrada do bem

ou do serviço no estabelecimento adquirente ou recebedor, consoante no art. 322, I, 3º do RICMS e art. 42, XI, da Lei nº 7014/96.

Aduz que as cópias do livro de registro em anexo comprovam que as notas fiscais foram devidamente registradas, mas em data superior a sua expedição, considerando, acertadamente, a data da entrada. Tais notas fiscais devem ser excluídas do lançamento.

Diz que as notas fiscais emitidas pela empresa SHALAKO HOTEL LTDA., de Vitória da Conquista, não poderiam ser elencadas nos autos, pois não é serviço que sofra incidência de ICMS e não está previsto no art. 322, III do RICMS, sendo serviço sob a incidência do ISSQN (art. 1º da LC nº 116/03 e no item 9.01 da lista anexa), de competência municipal. Do mesmo modo, a nota fiscal 16716, serviços prestados pela empresa YAK PLAZA HOTEL TURISMO.

Reclamou também a multa aplicada na [falta de] escrituração de bens ou serviços, alegando que a interpretação condizente com o previsto na norma (multa capitulada no inciso XI, artigo 42 da Lei 7.014/96) é para a hipótese de aquisição de mercadoria com intuito comercial, tendo circulação com objeto de mercancia, de lucro, ou, aquisição de bens para consumo próprio, o que afasta, por si só, a aplicação da penalidade, devendo comportar o comando previsto no art. 112 do CTN.

Considerou que diante da necessidade da escrituração, por força do art. 322, I, RICMS BA e a ausência de norma específica, deve ser aplicado o inciso XXII do art. 42 da mesma lei.

Exemplificou que as notas fiscais expedidas pela PAQUETÁ BAHIA LTDA foram de remessa para consertos e reparo (CFOP 5915), que não se tratam de aquisição de mercadorias com intuito de revenda ou ingresso no ativo ou para consumo do autuado. Relacionou as notas fiscais sobre as quais deve ser aplicado o art. 42, XXII da Lei 7.014/96.

No que tange à infração 5, bem destinado a zona franca de Manaus (ZFM), diz que não procede a fundamentação do auditor, posto que as mercadorias efetivamente foram entregues aos destinatários (compradores), após liberação do trâmite exigido pela legislação e pela SUFRAMA.

Alegou que os fatos econômicos não foram levados em consideração, mesmo tendo o autuado apresentado os documentos comprobatórios da legalidade da transação comercial. Invoca o princípio da verdade real, conforme prescreve o art. 2º do Decreto n. 7.629/99 (RPAF BA).

Diz que é perfeitamente possível contrastar a autuação e a suposta infração com a documentação em anexo, cujas cópias dos documentos contábeis, emitidos pelos destinatários, eleitos para fins comprobatórios de regularidade fiscal, demonstram que as empresas compradoras receberam as mercadorias e foram autorizadas a “regionalizá-las” sob a proteção fiscal, aproveitando o crédito tributário da transação.

Reportou que as notas fiscais foram emitidas para empresas compradoras com sede em Manaus, município contemplado pela ZFM, atendidos nos incisos I e II do art. 29, bem como o art. 597, ambos do RICMS BA., conforme documentação que anexa

Lembrou que a finalidade do benefício fiscal destinado à ZFM é proporcionar equiparação econômica dos agentes produtores, razão pela qual se permite a remessa de bens sem tributação, como se tratasse de exportação para outro país e a obtenção do crédito fiscal pelo adquirente para manutenção do preço possível de ser comercializado e equiparar economicamente o consumidor final do Norte do País. Defende que, em função do mecanismo adotado pela SUFRAMA, a responsabilidade pelas obrigações acessórias do desembaraço deveria ser do destinatário, adquirente dos produtos, pois, assim se dá com a importação. Diz que a documentação deveria ser validada no ato de retirada do produto do estabelecimento da SUFRAMA, ao invés de impor ao remetente o ônus por uma fiscalização impossível. Pergunta: se o destinatário já recebeu a mercadoria, apropriou o crédito tributário, já a revendeu, que preocupação terá com o remetente?

Sustentou que a exigência de o remetente comprovar os produtos desembaraçados pela SUFRAMA, independente da entrada no estabelecimento, para somente então estar autorizado a creditar-se do benefício fiscal da isenção, se revela uma interpretação e um obrigação legal impossível, razão pela

qual nenhuma penalidade pode ser atribuída ao autuado, tratando-se, pois, de uma norma de procedimento exigida iníqua.

Argui que o art. 2º do RPAF BA prima pelo informalismo. Frisa que se existe informalidade na obtenção do tributo devido, crédito da Fazenda Pública, o mesmo princípio deve ser considerado quando o ato comercial do particular tenha atingido seu objetivo e alcançado a finalidade da lei, ainda que regras acessórias não tenham sido de todo obedecidas a tempo e modo, segundo a interpretação formalista do Fisco.

Entende que o Estado do Amazonas e a administração da SUFRAMA não permitiriam o desembaraço de produtos e a escrituração e aproveitamento de crédito fiscal, caso não tivessem sido atendidos os requisitos legais exigidos; considerar o contrário, significa beneficiar os adquirentes do Estado do Amazonas e prejudicar a remetente, instalada neste Estado, cumpridora de seus deveres, produtora de riqueza e geradora de emprego. Diz que as exigências legais para envio à ZFM e a fiscalização pelo caráter formal, desprezando os fatos, impõe ao autuado, um grave controle de suas atividades, desestimulando a operar em atenção à previsão constitucional de atender aos objetivos nacionais de erradicar as diferenças regionais.

Diz que respeitou e atendeu aos requisitos previstos nos artigos 29 III, 597 do RICMS/BA, que estão em socorro da sua defesa, conforme comprova a documentação que anexa. Por tal razão, diz que a infração deve ser excluída.

Completa que se o produto já está em poder do destinatário, se ocorreu a efetivação da tradição, entende-se que os protocolos da SUFRAMA já foram atendidos; não se exige do remetente auferir do benefício somente após documentação expedida pela SUFRAMA comprovando o desembaraço e atestando a ausência de pendências. Defende que não se pode exigir do autuado, o imposto, que se revela indevido, por exagero de formalismo e interpretação equivocada da norma legal, além de se tratar de obrigação impossível, uma vez que a lei estadual exige que se comprove a efetiva entrada dos produtos no estabelecimento do destinatário. Conclui que exigência fere o art. 5º, II da CF/88 e que a documentação anexada comprova a verdade material das transações comerciais.

Discorre sobre os princípios constitucionais que servem de garantia ao contribuinte e que não podem ser feridos pelo excesso de formalismo; pelo princípio da legalidade, a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina; que a rigidez da Carta Magna impõe limites ao Poder Executivo, máxime no campo público e administrativo, determinando a própria validade da lei ou dos atos, em consonância com os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Cita a jurisprudência da Suprema Corte (RTJ 110/937; RTJ 44/322; RTJ 110/937; RTJ 110/967; RTJ 112/34. Pedido de Cautelar na ADIN n. 855 - rel. Min. Sepúlveda Pertence - DJ 01.10.93).

Diz que referida exigência ultrapassa o conceito de compra e venda e de tradição da mercadoria do art. 110 do CTN; situação agravada pela imposição da alíquota de (17%), posto que a operação submetida a esta infração seria na alíquota de 12% (inc. II do art. 50 do RICMS/BA). Pede por fim a interpretação das normas conforme previsto no art. 112 do CTN.

Argumenta que a sexta infração está eivada de vícios e digna da especial atenção dos julgadores pela representatividade monetária que resulta. Registrou que deve ser aplicado o quanto prescrito no art. 2º do RPAF (Decreto nº 7.629/99), que trata de princípios do processo administrativos.

Pede diligência e o direito de colacionar à presente peça outros documentos comprobatórios de suas alegações, dando efetividade aos postulados realçados no dispositivo acima transcrito, bem como nas garantias constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Alega que a infração 06 não pode prosperar, porquanto lastreado em apurações quantitativas de estoques absolutamente equivocadas, sendo necessário à recontagem dos produtos e de suas respectivas movimentações, com o escopo de demonstrar cabalmente a conformidade dos registros e do imposto sobre eles apurados.

Diz que as planilhas fiscais de apuração das supostas diferenças quantitativas do estoque, anexadas ao Auto de Infração, apontam diversas inconsistências, pois o critério adotado foi baseado na fórmula: “ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL = SAÍDAS REAIS”.

Aduz que justamente o lançamento do quantitativo de “SAÍDAS COM NF” concentra os principais erros da autuação, pois constam diversas operações que não movimentaram o estoque. Toma de exemplo a movimentação do produto identificado sob o código 400004 (ALIMENT.ARAMÉ MEF-44R - 42V- MA), o primeiro listado na planilha de nome DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES (arquivo eletrônico identificado pelo nome *safta_demonstrativo_geral05.xls*), que se encontra colacionado ao auto de infração, tendo apuração do seguinte modo: “Estoque Inicial= 7; Entradas= 7; Estoque Final= 3; Saídas Reais= 11; Saídas com NF= 10; Omissão de Entradas= 1”.

Verificou que houve 10 saídas registradas em notas fiscais e que o ESTOQUE FINAL não refletiu, pela equação supra, a quantidade correta. Imaginou que, havendo 7 unidades no estoque inicial e ocorrendo o acréscimo de 7 unidades ao longo do período, as saídas seriam o resultado da dedução entre o total de entradas (14) e o estoque final (3). Entretanto, não foi isso que ocorreu.

Constatou que no livro de Registro do Controle da Produção e do Estoque armazenou os lançamentos relativos às operações de “*Devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil ou industrial*” e “*Remessa de mercadoria em consignação mercantil ou industrial*” (CFOP’s 1.918, 2.918, 5.917 e 6.917); diz, no entanto, que as movimentações de produtos eram registradas apenas no denominado “ESTOQUE DE CLIENTES” e não repercutiram no saldo de “ESTOQUE PRÓPRIO”, de modo a identificar quais itens poderiam ser encontrados no estabelecimento da empresa e quais estavam em poder de terceiros.

Diz ainda que no exercício 2005 (e somente neste), problema identificado apenas *a posteriori*, o livro *Registro de Inventário* não transportou para os saldos de “ESTOQUE PRÓPRIO” os mesmos totais constantes do livro *Registro do Controle da Produção e do Estoque*. Por uma falha na programação, ao gerar o livro *Registro de Inventário*, o sistema presumiu que deveria capturar o saldo de “ESTOQUE PRÓPRIO” do livro de Registro de Produção e deduzir o saldo em poder de clientes (remetidos em consignação ou para demonstração).

Descreve a situação ocorrida:

ESTOQUE PRÓPRIO

Estoque Inicial= 7 (+) Compras= 3 (-) vendas=7 Saldo Final: 3

ESTOQUES DE CLIENTES

Estoque Inicial= 0 (+) Retornos consignação= 3 (-) Remessa consignação=3 Saldo Final: 1

Saldo de estoque próprio no livro Registro de Controle da Produção (3)

Saldo de estoque próprio no livro Registro de Inventário (2)

Afirma que ao gerar este último livro (de Inventário) o sistema indevidamente deduziu do saldo final de “ESTOQUE PRÓPRIO”, a quantidade consignada em “ESTOQUE DE CLIENTES”, como se o livro de Registro do Controle de Produção e Estoque não o fizesse.

Admite que essa falha, ocorrida tão-somente no exercício 2005, pode ensejar o pagamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, que entende possuir contornos da hipótese prevista no art. 42, XVIII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96.

Aduz que houve mero erro de registro no estoque o livro *Registro de Controle de Produção e Estoque* que aponta os saldos corretos, como também a documentação fiscal de movimentação de cada produto, os quais foram todos fotocopiados e juntados à presente defesa, com as planilhas de reconstituição de todas entradas e saídas individualizadas.

Aponta outros equívocos nas planilhas que instruem o auto, a exemplo do quantitativo de estoque que não corresponde ao registrado no respectivo livro, ou entradas e saídas para conserto, como se

representassem movimentações de estoque. Descreve também casos de notas fiscais de simples faturamento (CFOP 5.922) que não devem movimentar o estoque, além da transcrição incorreta do saldo inicial de alguns produtos.

Reitera o pedido de reconstituição da movimentação de cada item, haja vista a inviabilidade técnica de transcrever todo o teor dos esclarecimentos nelas contidos, em busca dos fatos efetivamente ocorridos. Identificou apenas alguns que foram oferecidos à tributação: “a) omissão de saídas no valor de R\$ 35.935,00, referente ao produto LPH 82 S/TOCHA -220/380/440V-50/60HZ (cód. 401281); b) omissão de saídas no valor de R\$ 2.202,89, referente ao produto SMASHWELD 316 TOPFLEX (cód. 400370); c) omissão de saídas no valor de R\$ 34.017,60, referente ao produto LPH 82 -220/380/440V-50/60HZ (cód. 401142); d) omissão de saídas no valor de R\$ 2.872,42, referente ao produto ORIGO TIG 150 - LIFT ARC COM TOCHA (cód. 401549), esta já no exercício 2006, objeto da Infração 07, tratada mais adiante”. Reitera a reforma do auto de infração.

Destaca que a infração 7 trata situação análoga à infração 6, transcrevendo as mesmas alegações, destacando o lançamento equivocado do estoque inicial, em divergência com os livros fiscais, a exemplo do produto com o código 400820 - CONJ. CABOS MIG 550A 10M 10 VIAS, dentre outros. Pede revisão dos lançamentos (infrações 6 e 7) com a análise dos fatos materiais, a busca da verdade real. Pugnou pela Improcedência do Auto de Infração.

O Auditor Fiscal, responsável pelo feito, prestou Informação fiscal, fls. 4199/4204 (volume XVI), diz que seu trabalho foi baseado em arquivos magnéticos fornecidos pelo próprio autuado; tais informações, conclui, devem ser confiáveis para não dificultar a fidelidade das auditorias.

Concorda parcialmente com o autuado, na infração 01, mas não referenda as situações de mercadorias que a empresa colocou em circulação com o rótulo de brindes, doações, remessa de folderes, distribuição, etc., posto que presente o conceito de circulação. Diz que o próprio RICMS (artigos 564 até 566), disciplina procedimento que devem ser adotados na distribuição de brindes, que toda interpretação deve ser restritiva.

Postula que brindes, doações etc. são mercadorias e, por ser um bem móvel, sujeito a mercancia. Destaca a doutrina de Souto Maior. Diz que o envio de calendários, touca de soldador, roupas, brindes, eventos promocionais, como mercadorias apreciáveis economicamente, terá a incidência de ICMS.

No item 2, discorda dos argumentos defensivos, pois o fato gerador é exatamente o consumo da refeição. Diz que existe um convênio (contrato), declarado pelo próprio autuado, entre a empresa fornecedora do alimento e o contribuinte. Logo, houve consumo de alimentação por parte dos seus funcionários, fruto de contrato de fornecimento, caracterizando a responsabilidade do autuado e irrelevante a quantidade consumida por refeição.

Explica que o contrato entre as partes é documento jurídico, bilateral e consensual, o que torna o autuado responsável pelo pagamento do imposto devido. Observa que não houve manifestação sobre as operações nas empresas JERIMUM e DISK PÃOZINHO DELÍCIA e mantém a infração.

Na infração 03, acata parcialmente a defesa, observando que o autuado não comprovou o registro de todas as notas fiscais constantes da planilha, em anexo. Revisou e deduziu os valores efetivamente comprovados.

No item 4, acata parcialmente os argumentos, posto que não houve comprovação do registro de todas as notas fiscais. Diz que não procede a modificação na capitulação da multa insculpida no art. 42, XXII (descumprimento de obrigação sem tipificação), sendo bastante cristalino, o inciso XI da norma. Explica que na existência de dispositivo específico, disciplinando determinada situação fática, não cabe a escolha de dispositivo genérico e abstrato ao alvedrio do contribuinte.

Na infração 5 concorda integralmente com o apelo do autuado.

Na infração 6 acatou também em parte as alegações defensivas. Diz que o livro de Inventário utilizado na auditoria foi disponibilizado pela própria empresa e, por questões óbvias, utilizou o livro Registro do Controle da Produção e Estoque em indústrias.

Explica que o autuado, durante a fiscalização, não informou a existência de outro livro que registrasse a movimentação de mercadorias ou erro de escrituração no livro de inventário do autuado. Logo não prospera tal argumentação, sobe pena de desmoralizar todo o sistema jurídico tributário. Diz que também não é caso de aplicação de multa tipificada no art. 42, XVIII, “b” e que foram deduzidas as movimentações de produtos com CFOPs 1918, 2918, 5917 e 6917, excluídas do cálculo da auditoria de estoque. Explica que tal procedimento serviu apenas para agravar monetariamente a autuação e pugna pela manutenção do valor registrado no Auto de Infração.

Na sétima infração, diz que cabem os mesmos comentários e observações feitas na infração anterior; acatadas as modificações, o montante exigido foi reduzido para R\$15.788,58.

Em nova manifestação, fls. 4217/4224, o autuado suscita nulidade com os mesmo argumentos da defesa inicial. Reitera a tempestividade das alegações e que as intimações sejam feitas na pessoa de seus advogados, sob pena de nulidade; pleiteia pela apresentação de documentos nos originais e a dilação do prazo para juntada de novos documentos.

Na infração 1, quanto aos brindes, diz que o ICMS apenas pode incidir em bens postos em circulação comercial e brindes não é dessa natureza, nem com eles se auferem lucros. Explica que o art. 564 do RICMS BA apenas determina como deve ser o comportamento do contribuinte que adquire produtos com a finalidade de presentear. Aduz que, quando brindes são produzidos por empresa especializada, tais bens são mercadorias, mas não são postos em circulação nem são revendidos, apenas distribuídos. Reproduz resposta a uma Consulta do Estado do Paraná.

Reitera os argumentos para as infrações 2 e 4. Na infração 06, admite as falhas, pede apenas que a subsunção do fato à norma seja conforme a verdade material.

Na infração 07, diz que não ocorreu falha na geração do livro inventário, no ano 2005, retratada na infração anterior. Aduz que o Fisco reduziu o montante de R\$ 21.533,93 para R\$ 15.788,58 e que resta apurar a movimentação real do estoque em 2006, através de diligência, o que redundará numa apuração ainda menor.

O PAF foi convertido em diligência, fls. 4229/4230, considerando a busca da verdade material para revisar os procedimentos do levantamento dos estoques das infrações 06 e 07, além de quantificar o valor residual da infração 01.

O Parecer ASTEC nº 50/2011 (fls. 4232/4233) conclui pela impossibilidade da realização dos ajustes, tendo em vista que os documentos apresentados pelo autuado foram os mesmos apresentados na sua defesa e o autuante não juntou os demonstrativos analíticos alterados.

Na sua manifestação, quando da intimação para atender a diligência, fls. 4240/4240, o contribuinte apontou defeito na numeração das páginas do PAF. Na infração 1 insiste nos argumentos anteriormente expendidos com relação aos brindes; nas infrações 6 e 7, reitera suas razões e elabora planilha com o objetivo de comprovar movimentação dos produtos (fls. 4244/4249).

Em sua manifestação com relação à diligência (Parecer ASTEC nº 50/2011), fls. 4265/4267, reafirma a impossibilidade de oferecer novos demonstrativos, porque já os foram colacionados na peça inicial. Diz que o deslinde da questão terá agora cunho dialético. O autuante apresentou sua tese, o autuado opôs sua antítese, restando a ASTEC apurar a síntese, verificando a verdade dos fatos no que respeita à movimentação dos estoques.

Argui que a defesa baseou na documentação acostadas aos autos, reconhecendo ser devedora de parcela da exigência e confia no acerto da contagem pela ASTEC, o que requer.

O PAF é convertido em nova diligência, fl. 4274, para que sejam anexados os levantamentos analíticos que fundamentaram as aludidas planilhas sintéticas. Em seguida, encaminhado para a ASTEC para execução da diligência, pedida anteriormente, fls. 4229/4230.

O novo Parecer ASTEC nº 37/2012, fls. 4337/4339, cumpriu a diligência solicitada. Considerando que o próprio autuante já se pronunciara acerca dos brindes, na infração 01, o diligenciador apresenta demonstrativo remanescentes, no valor de R\$ 2.387,20. Na infração 06 permanecem os valores constantes no demonstrativo de fls. 4277/4280, no total de R\$ 44.532,22. Na infração 07, R\$ 15.214,91, demonstrativos de fls. 4298/4302.

Sobre tal parecer, às fls. 4350/4356, o autuado contestou as conclusões oferecidas para as infrações mais relevantes (05 e 06). Afirma que não há qualquer elemento indicativo de que a contagem determinada pela 5ª JF, conforme decisão exarada às fls. 4274, tenha sido efetivamente realizada pela ASTEC, pois, a conclusão é pela conformidade das planilhas apresentadas pelo autuante sem qualquer elemento documental indicativo da realização da contagem, bem como sem qualquer informação sobre a desnecessidade da elaboração de novos demonstrativos.

Questiona que no novo levantamento elaborado pela ASTEC, considerando que utilizando as planilhas do próprio contribuinte, estaria reconhecendo a sua procedência. Contesta a falta de demonstração de elemento probatório, sublinha o trecho de sua afirmação destacado no parecer da ASTEC de que as diferenças apuradas no levantamento fiscal “são referentes às notas fiscais de entrada e saída relativas à remessa ou devolução para demonstração, consignação, conserto considerados como mercadorias”.

Lembra que o art. 11º da Portaria 445/98 prestigia a verdade material e que não omitiu as saídas ou entradas, exceto aquelas já reconhecidas nas planilhas juntadas aos autos.

Exemplifica com a movimentação do item de código 401401 (LHI 425 PIPEWELD 50-60HZ ESTACIONÁRIA), fl. 4340, aduzindo que enquanto o auditor presumiu a omissão da saída de 2 (duas) unidades, o autuado comprovou que estas mercadorias supostamente faltantes foram remetidas em demonstração para clientes. Anexou quadro demonstrando divergência de interpretação quanto ao estoque final real.

Declarou equívoco no levantamento elaborado pelo preposto fazendário; diz que as entradas e saídas de mercadorias para demonstração não eram computados pelo controle de estoque como entradas e saídas físicas, ou seja, o sistema mantinha inalterado o estoque total quando a mercadoria era remetida para demonstração, assim como por ocasião de seu retorno. Elaborou um quadro discriminando as entradas e saídas do produto.

Reclamou que se a diligência da ASTEC for considerada cumprida, haverá prejuízo à verdade material, uma vez que não se poderá comprovar que os demonstrativos apresentados pelo autuado refletem a realidade; sustenta que, em contrário, entendendo-se que os registros no estoque do contribuinte são válidos, ainda que com critérios de contagem divergentes daqueles que o fisco julga corretos, concluir-se-á que há coesão entre a documentação fiscal e os números apontados nos seus livros de controle.

Reitera que a avaliação deve ser jurídica de registrar como saída ou entrada de estoque aquilo que fora remetido para outro local (a título de demonstração, em consignação ou conserto), pois a lei não é taxativa. Indaga-se se a saída de uma mercadoria sob um título que não representa transferência da propriedade deve ser ou não registrado como redução de estoque, na medida em que, apesar de ausente fisicamente no estabelecimento do contribuinte, juridicamente, ela permanece sob seu domínio. Conclui que acima do critério adotado pelo contribuinte está a lei, que exige a observância da verdade material.

Pede nova diligência para elaboração dos demonstrativos de contagem do estoque como fora determinando a ASTEC; ou que sejam acatados os demonstrativos colacionados à defesa inicial, haja vista a coerência e coesão das explicações dadas para as divergências, reiterando o pedido pelo julgamento quanto à improcedência de tais lançamentos.

O PAF é convertido em nova diligência, fls. 4363, para entregar cópias, inclusive eletrônica, de todas as planilhas analíticas e sintéticas corrigidas pelo fiscal e intimar o autuado para apresentar suas

razões sobre o novo parecer da ASTEC, de forma que o autuado tenha condições de apresentar, objetivamente, os equívocos que acusa existir; deve o mesmo apresentar novos demonstrativos, identificando as divergências apuradas. Encaminhar, em seguida, para o autuante produzir nova informação fiscal.

O contribuinte autuado, fl. 4366/4367 (volume XVI) acusa que somente recebeu a mídia eletrônica, conforme acima anunciado, em 10.09.2012, requerendo a devolução do prazo para manifestação acerca do levantamento citado.

O Auditor Fiscal toma ciência e observa a prorrogação do prazo solicitado pelo autuado, fl. 4370. Transcorrido o prazo não houve novas manifestações.

VOTO

O lançamento de ofício, ora em debate, diz respeito às exigências contidas nas 07 infrações, que totalizam o crédito tributário de R\$ 112.824,16, conforme descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão apreciadas nas linhas procedentes.

Cumprido, inicialmente, a análise das questões formais suscitadas pelo sujeito passivo.

Argui que a fiscalização incorreu em falhas, atropelando princípios cristalizados do Direito Tributário e Civil; que o lançamento tributário é vinculado, adstrito às formalidades que lhe são próprias, cabendo ao preposto fiscal apurar as infrações conforme a verdade material. Reclama ainda que o crédito tributário foi constituído sem a verificação criteriosa dos fatos apontados, ensejando a sua, nos termos do art. 18, II do RPAF.

Observo, em contrário, que o presente Processo Administrativo Fiscal – PAF obedeceu estritamente o devido processo legal. O impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório e o Auto de Infração atende às formalidades da sua validade, conforme requisitos constantes no art. 39, RPAF BA (Decreto nº 7.629/99). Não verifiquei falta de critérios na apuração dos fatos apontados ou justa causa a impedir a lavratura da autuação de ofício, dando azo à nulidade do ato, nos termos do art. 18, II do RPAF.

Ante a necessidade de depurar as situações tidas como infringidas, diligência fiscal tendente aos esclarecimentos dos fatos, à elucidação da lide, foi designada em vários momentos processuais. As peças e elementos necessários a sua defesa, bem como os demonstrativos originados a partir das diligências, foram igualmente entregues ao autuado.

Solicita ainda o sujeito passivo que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome e no endereço do advogado que indicou, sob pena de nulidade.

Entendo que não existe nenhum óbice em observar o pedido para que as intimações sejam encaminhadas para o endereço do advogado do contribuinte cadastrado nos autos. Ressalto, no entanto, que o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do respectivo Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e, em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional - CTN, art. 127, orientando, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do fisco.

Por derradeiro, descabe a aplicação da “*interpretação benigna*”, aquela mais favorável ao sujeito passivo, presente no art. 112, CTN, porquanto, como o próprio conteúdo da norma recomenda, interpreta-se a favor do sujeito passivo, ao definir infrações ou cominar penalidade, na existência de dúvida. Portanto, a regra é aplicada na presença de dúvida, do que não trata o caso em questão.

Superadas as questões preliminares, adentro na análise de mérito. A primeira infração acusa o sujeito passivo de falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas

e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, além de material de consumo.

Verifico que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito, fls. 16/21, relacionando as diversas aquisições de materiais que originaram a exigência, no total de R\$5.985,30, referindo-se na realidade, à diferença de recolhimento, uma vez que parcela do ICMS DIFAL foi recolhida.

O autuado observa várias falhas no levantamento fiscal, a exemplo das aquisições de peças e suprimento para veículos, em outros estados, transferência de ativo imobilizado adquirido a mais de um ano, remetido da matriz para a Bahia, tributação de diferença de alíquota já ocorrida em outro auto de infração (148714.0077/06-1), de prestação de serviço de composição gráfica da PRINT FORMULÁRIOS. Parte das alegações foi acatada, reduzindo a exigência para R\$ 2.387,20, conforme Parecer ASTEC nº 37/2012, fls. 4337/4339.

A partir de então a lide restringir-se-à aos produtos remetidos pela matriz como brindes, material promocional, devidamente escriturados no livro Registro de Entradas com o CFOP exigido para o caso (6910 – Remessa em bonificação, doação ou brinde).

Com relação ao ICMS diferencial de alíquota, assim estabelece o RICMS BA:

Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas ocorre o 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 a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

Examinando os autos do processo, não obstante o demonstrativo da Auditoria da Diferença de Alíquotas/Ativo Imobilizado, anexo aos autos, às fls. 16 / 21 e o demonstrativo da ASTEC (Parecer nº 37/2012, fls. 4337/4339, com a discriminação das respectivas aquisições, devidamente escrituradas no livro Registro de Entrada, concluindo pela obrigação tributária de pagar o imposto em comento, verifico que não estão presentes os elementos que informam o surgimento da obrigação tributária principal de pagar o ICMS diferencial de alíquota, nas aquisições de brindes.

A princípio, devemos entender que brindes são mercadorias que não constituem objeto normal da atividade do contribuinte, sendo adquiridas para distribuição gratuita a consumidor ou a usuário final. Não existe sequer qualquer impedimento do estabelecimento realizar a distribuição de mercadorias de sua fabricação ou adquiridas de terceiros, isto é, que fazem parte do objeto normal da sua atividade econômica, nestes casos, contudo, a operação será classificada como bonificação ou doação. Tanto a bonificação quanto a doação são tributadas normalmente pelo ICMS e IPI, cujo fato gerador é a circulação ou a saída das mercadorias

No caso presente, o contribuinte ao adquirir brindes para serem distribuídos diretamente a consumidor ou usuário final, deveria realizar os seguintes procedimentos, segundo o RICMS BA.

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

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

Portanto, quando da aquisição de brinde com ICMS calculado pela alíquota interestadual, como ocorreu, no caso em tela, o contribuinte deve lançar a nota fiscal emitida pelo fornecedor, com direito do crédito fiscal destacado; no ato da entrada da mercadoria (brinde), emitir nota fiscal para lançamento do imposto, aplicando a alíquota "cheia", (em contraposição à alíquota interestadual da entrada) e registro no livro Registro de Saídas.

Não se trata, contudo, a presente situação de fato gerador do ICMS para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, previsto no art. 5º, I, RICMS-BA/97, conforme indicado nos autos, porque não existe, a rigor, entrada de mercadoria ou bem destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, mas adquiridos para distribuição gratuita a consumidor ou a usuário final.

Posto isso, resta descaracterizada a exigência do ICMS diferencial de alíquotas e improcedente a infração 01. A autoridade fiscal responsável deve, contudo, verificar, se o contribuinte segue os procedimentos, segundo o art. 565, RICMS-BA/97, com relação aos brindes adquiridos.

Na infração 02 a exigência é que o autuado deixou de recolher o ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo imposto diferido referente à aquisição de refeições para consumo de funcionários do autuado, no valor de R\$4.080,10.

O impugnante, nas razões, contesta que tenha feito a aquisição de refeições para consumo no estabelecimento. Admite a existência de um contrato para que seus empregados possam fazer as refeições no estabelecimento do restaurante fornecedor (NICHETTI & NICHETTI LTDA - CNPJ nº 16.351.868/0001-76 / IE nº 26.948.173), que não se localiza no espaço físico do autuado e a refeição é fornecida na modalidade “self-service”, nos respectivos horários de almoço dos empregados, no estabelecimento do restaurante. Os documentos que sustentam tais alegações estão anexados aos autos, fls. 533/595 (volume III).

Trata-se de exigência típica do fornecimento de refeições, em que é diferido o lançamento e o recolhimento do ICMS, nos termos do art. 343, XVIII, RICMS BA, assim traduzido:

Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente

(...)

XVIII - nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente;

O DIFERIMENTO é modalidade de substituição tributária, chamada pela doutrina “pra trás”, e diz respeito às situações em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação efetuada no presente é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria ou usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição, ficando adiado o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que ocorrer o evento expressamente previsto na legislação.

Nesse contexto, em conformidade com o inciso XVIII, do art. 343, RICMS/BA, o fornecimento de refeições a estabelecimentos de contribuintes, neste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, é operação sujeita ao DIFERIMENTO do imposto, ficando o recolhimento postergado para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente, sendo este responsável por recolhimento do imposto diferido, independentemente do regime de apuração adotado pelo fornecedor.

Insustentável a interpretação do sujeito passivo ao termo “*entrada* [das refeições] *no estabelecimento do adquirente*”, deduzindo que tal hipótese incide somente quando ocorrer a aquisição de refeições e o fornecimento se der no estabelecimento do adquirente, “pois é lá que se daria a entrada”. O termo *entrada*, em tela não é físico, como, equivocadamente, imaginou o autuado, mas, jurídico. O fornecimento de refeições destinadas a consumo por parte dos empregados de contribuinte marca o termo inicial do DIFERIMENTO previsto no artigo (art. 343, XVIII, RICMS BA); o termo final é a entrada [jurídica] das refeições no estabelecimento do adquirente, evento previsto na legislação para o lançamento e pagamento do ICMS postergado.

Nesse mesmo sentido, o adquirente, destinatário ou usuário de serviço, que na condição de sujeito passivo por substituição, vinculado a etapa posterior, é o responsável pelo pagamento do imposto, no momento em que ocorrer a operação prevista na lei, que encerre a fase do DIFERIMENTO (art. 342 c/c art. 349, RICMS BA).

Cumpra reiterar que, no caso concreto, o autuado, destinatário das refeições, responsável legal pelo pagamento do ICMS DEFERIDO, mantinha um contrato com o restaurante pactuando a forma e as condições para o fornecimento do alimento para os seus empregados; irrelevante se o espaço físico utilizado nas refeições seja o do estabelecimento contratante ou do fornecedor das refeições, que não se confunde com o local da operação, para fins da responsabilidade tributária.

Em síntese, o autuado é, legalmente, o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS DIFERIDO e a infração resta caracterizada, no valor de R\$4.080,10.

A infração 03 exige penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a falta de registro na escrita fiscal de mercadorias tributáveis. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado sem registro.

Na infração 04, a multa aplicada de 1% sobre o valor das mercadorias não tributáveis que entrou no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

As exigências iniciais repousam nos demonstrativos elaborados pelo Auditor Fiscal, apenso às fls. 28/30 e 32/35, respectivamente, discriminando as notas fiscais, data de entrada e valor, que deixaram de ser registradas pelo autuado.

Com efeito, a falta dos registros autoriza a exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, quando se referir a entrada de mercadoria sujeita a tributação (exercícios 2005 e 2006), nos termos do artigo 42, inciso IX (infração 01); em relação às mercadorias não tributáveis, inciso XI, Lei 7.014/96 (infração 02), abaixo transcritos:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

(...)

XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

Os equívocos descritos nas razões de defesa e as notas que estavam efetivamente registradas nos livros do contribuinte autuado foram excluídas do lançamento de ofício. Não logra êxito, no entanto, a alegação do sujeito passivo de que a omissão de registro no livro próprio de operações não enseja qualquer repercussão na apuração do tributo e deve ser aplicado o dispositivo do inciso XI (multa de 1%) em substituição da alíquota de 10%, do inciso IX, visto que as multas foram aplicadas da forma como indicada na legislação.

Incabível ainda o pedido do autuado para a modificação das exigências pela aplicação da multa insculpida no art. 42, XXII (descumprimento de obrigação que não esteja tipificada), uma vez que existe, no caso concreto, dispositivos específicos que sancione a falta cometida. Tampouco, há falar na interpretação benigna do art. 112, CTN, aquela manejada a favor do sujeito passivo, aplicável apenas na existência de dúvida, do que não trata o caso em questão.

É cediço que obrigação acessória decorre da legislação tributária e se constitui em obrigação de fazer em sentido amplo (fazer, não fazer, tolerar), no interesse da fiscalização dos tributos, sem, contudo, estar subordinada ou dependente da principal. É âmbito da chamada multa punitiva, diferenciando-a da multa moratória, aplicada em decorrência do pagamento do tributo fora do prazo ou imposta em razão de alguma outra infração à legislação tributária (art. 113, § 2º, CTN).

Após as discussões para acerto do crédito tributário em seu valor exato, com oportunidade de defesa, arguições e contraditório do preposto fiscal, autor do feito e do impugnante, sobreleva o demonstrativo de fls. 4205/4206, que reduz a exigência inicial de R\$ 14.530,97 para R\$ 8.143,92, na infração 03 e de R\$ 975,94 para R\$ 806,51, na infração 04, conforme demonstrativo de fls. 4207/4209.

Posto isso, caracterizada a exigência das multas por descumprimento de obrigação tributária relativamente às duas infrações descritas na inicial, procedidos aos ajustes, tendo em vistas as razões retro descritas. A infração 03 no valor de R\$ 8.143,92. A infração 04, no valor de R\$ 806,51.

A acusação do item 5 é que o autuado deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, conforme demonstrativo anexado aos autos, no valor de R\$24.351,27.

O autuado argui que não cometeu a infração, que a operação foi realizada em atendimento aos requisitos previsto nos artigos 29 III, 597 do RICMS/BA, em conformidade com a documentação anexada aos autos. O Auditor Fiscal, na Informação, atesta o acerto da reivindicação do sujeito passivo e exclui a exigência. Verifico que foram acostados ao PAF cópias dos livros fiscais com o registro das aquisições dos produtos, objetivando comprovar a sua internação, fls. 668/687.

A remessa produto industrializado para a Zona Franca de Manaus tem o benefício de isenção do ICMS, competindo, em contrapartida, ao contribuinte comprovar que efetivamente as mercadorias foram internadas na zona franca, conforme prescreve os artigos 29, 597 e 598 do RICMS/BA, norma recepcionada a partir do Convênio ICMS 36/97.

Não obstante as alegações do autuado de estar diante de uma obrigação legal impossível, nos documentos juntados pela defesa não há efetiva comprovação de internação das mercadorias na Zona Franca de Manaus, como alegou o contribuinte. Os documentos acostados aos autos apenas informam a escrituração das notas fiscais nos livros do destinatário, ausente, contudo, a declaração ou reconhecimento da SEFAZ-AM e da SUFRAMA que as mercadorias ingressaram fisicamente na Zona Franca de Manaus.

O artigo 29 da legislação baiana, antes citado, estabelece que são isentas do ICMS as operações com produtos industrializados de origem nacional, nas saídas para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, exceto armas, munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e açúcar de cana, ficando a isenção condicionada à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento do destinatário. Determina, ainda, o referido artigo, no seu inciso VII, que o contribuinte que pretender efetuar remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus ou outras áreas da Amazônia com o benefício de que cuida este artigo deverá observar as regras contidas nos artigos 597 e 598 do mesmo diploma regulamentar.

Nesse sentido, o artigo 598 manda observar o Convênio ICMS 36/97, sem prejuízo de controles fiscais outros que venham a ser estabelecidos, a fim de comprovar o ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas, com a formalização do internamento. O Convênio ICMS 36/97 dispõe sobre os procedimentos relativos ao ingresso de produtos industrializados de origem nacional e, de acordo com a sua cláusula terceira, a constatação do ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas far-se-á mediante a realização de sua vistoria pela SUFRAMA e pela SEFAZ/AM, de forma simultânea ou separadamente. A legislação específica determina que essa comprovação deve ocorrer, obrigatoriamente, mediante a constatação física da entrada das mercadorias.

Portanto, não basta apresentações de papeis, cópia de notas fiscais, de livros fiscais, como ocorreu, no caso em concreto, mas é de fundamental importância a constatação física, vistorias realizadas por dois órgãos diferentes. O próprio Convênio enfatiza (Cláusula quarta, § 2º) que não constituirá prova de ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria. Assim, a alegação defensiva não pode ser acolhida, estando a infração caracterizada e procedente a exigência no valor de R\$ 24.351,27.

As infrações 06 e 07 tratam da apuração de falta de recolhimento de ICMS em razão de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos exercícios 2005 e 2006, respectivamente. R\$41.366,65 (infração 06) e R\$21.533,93 (infração 07).

A omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada em levantamento de estoque, conforme antes referido, levou em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, conforme demonstrativos de fls. 39/78 (exercício 2005) e fls. 80/118.

Examinando os termos inerentes às exigências retro citadas, verifico que a falta de recolhimento do imposto teve origem na apuração pelo Fisco de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, através do levantamento quantitativo de estoques, conforme consta dos demonstrativos iniciais de fls. 39/78 (exercício 2005) e fls. 80/118 (exercício 2006), cujas cópias foram recebidas pelo autuado, além dos demonstrativos em meio magnético, conforme recibo de fl. 173.

Nas razões, o autuado anuncia uma série de equívocos no levantamento de estoque elaborado pela fiscalização. Diz que o livro de inventário de 2005 deduziu indevidamente do estoque próprio, o estoque de clientes; que as operações de remessas em consignação, em demonstração e respectivos retornos não foram considerados e não repercutiram, por equívoco do seu sistema, no estoque, mas, afirma que tais movimentações estão apontadas no livro Registro de Controle de Produção e Estoque, com cópias dos respectivos documentos fiscais, além de planilha de reconstituição das efetivas entradas e saídas. Admite falhas nos registros dos estoques, mas pede que a exigência esteja conforme a verdade material, solicitando diligência para reconstituição das efetivas movimentações.

O sujeito passivo destaca os lançamentos equivocados com relação ao produto com o código 400820 - CONJ. CABOS MIG 550A 10M 10 VIAS; questiona a omissão apontada no relatório fiscal do item código 401401 - LHI 425 PIPEWELD 50-60HZ estacionária. Por outro lado, reconhece expressamente a omissão de saída referente aos produtos LPH 82 S/TOCHA -220/380/440V-50/60HZ (cód. 401281); SMASHWELD 316 TOPFLEX (cód. 400370); LPH 82 -220/380/440V-50/60HZ (cód. 401142); no exercício 2005, na infração 06, e ORIGO TIG 150 - LIFT ARC COM TOCHA (cód. 401549), exercício 2006, relativo a Infração 07.

O Auditor Fiscal acata parcela das alegações defensivas. Reduz a infração 07 para R\$ 15.788,58, fls. 4210/4213; mantém a infração 06, posto que dedução das operações com CFOP 1918, 2918, 5917 e 6917 agravaria a exigência. O PAF foi convertido em diligência a fim de revisar os procedimentos do levantamento dos estoques.

O Parecer ASTEC nº 37/2012, fls. 4337/4339, objetivando cumprir a diligência solicitada, manteve os valores inicialmente exigidos, no item 06, R\$ 44.532,22 (fls. 4277/4280). A infração 07, R\$ 15.214,91 (fls. 4298/4302), concluindo que o levantamento fiscal está de acordo com a Portaria nº 445/98.

A conclusão da ASTEC é contestada pelo contribuinte autuado, fls. 4350/4356, questionando, objetivamente, o item código 401401 - LHI 425 PIPEWELD 50-60HZ estacionária, apontado no relatório fiscal com omissão de 2 unidades, no exercício 2006, relativamente à infração 07. Verifico que o direito assiste ao contribuinte e a omissão inexistente, considerando que os produtos encaminhados para demonstração e seus respectivos retornos não foram identificados por seu sistema de estoque e também não foram considerados no levantamento fiscal, o que gerou a divergência. Os documentos fiscais que comprovam a movimentação das remessas e retornos na operação de demonstração foram disponibilizados pelo autuado e encontram-se anexos ao presente PAF, fls. 2387/2404 (volume X).

O item código 400004 - ALIMENT. ARAME MEF-44R (42V) MA, que no levantamento fiscal e no Parecer ASTEC consta omissão de 1 unidade, igualmente não procede. O autuado faz prova com a exibição das notas fiscais nº 1417 (fl. 2377) e nº 420 (fl. 2380), natureza da operação devolução de mercadoria em consignação (CFOP 6918), documentos lançados regularmente no livro Registro de Entradas (fls. 2378 e 2381) consideradas como compras no levantamento fiscal e não constantes do livro de inventário do autuado pelas razões acima expressados.

Os itens de códigos 704753 e 706474 apontam omissão final de uma unidade, ocorrida porque o retorno de demonstração (CFOP 6.913), através da nota fiscal 230815 (fl. 2523), registrada regularmente nos livros de entrada e controle de produção e de estoque (fls. 2522 e 2529), não foi identificado no livro de inventário e apurado de forma equivocada no levantamento fiscal.

O item código 400715 aponta omissão final de 4 unidades, que também não prospera, tendo em vista as remessas (saídas) em consignação (CFOP 6.917), através da nota fiscal 15.653 (fl. 3852) e 19.623 (fl.3864) além dos respectivos retornos (CFOP 6.918), através das notas fiscais nº 19.139 (fl.3862), nota fiscal 20.400 (CFOP 2.918) e retorno de bens em demonstração (CFOP 5.913), através das notas fiscais 16.856 (fls. 3867), todos registrados regularmente nos livros de entrada e controle de produção e de estoque, mas que não foram refletidos no livro de inventário do autuado.

O item código 400730 aponta omissão final de 2 unidades, que também não prospera, tendo em vista a remessa para demonstração (CFOP 6.912), através da nota fiscal 22.619 (fl. 3890) e os retornos para demonstração (CFOP 5.913), através das notas fiscais nº 16.856 (fl.3884) e 305 (fl. 3893), cujos registros ocorreram apenas nos livros de entrada e controle de produção e de estoque (fls. 3882/3894), mas que não foram refletidos no livro de inventário do autuado.

Posto isso, a infração 07 resta caracterizada, conforme quadro abaixo:

exercício 2006	E.incial	Entradas	Saídas	E.final	omissão	unit	b.calculo	ICMS
Produto 401549	8	27	30	6	1	2.872,42	2.872,42	488,31
							2.872,42	488,31

Na infração 06, que cuidou do levantamento de estoque no exercício de 2005, as mesmas circunstâncias determinaram as omissões apontadas com equívocos.

O item código 401281 aponta omissão final de 8 unidades, mas que não prospera em sua integralidade, tendo em vista a seguinte movimentação do estoque: entradas – 10 unidades, transferência da matriz, situada em Contagem – MG, através da nota fiscal nº 225.655 (fl. 678) e 225.938 (fl.680). O levantamento fiscal somente considerou as saídas de 2 unidades com as notas fiscais 13.665 e 14.480, desconsiderando as saídas através das notas fiscais 10253 (fl. 684) e 10254 (fl. 686), CFOP 5.949, registradas regularmente nos livros de entrada e controle de produção e de estoque. O saldo inicial do produto constante no levantamento fiscal é de uma unidade e zero unidade no livro de Inventário, cópias acostadas aos autos, fls. 704/727. A omissão final apurada é de 5 unidades, conforme consta no demonstrativo de fl. 629 (volume IV) e que mostraremos no quadro de débito final.

O item código 401549 que aponta omissão de saída de 18 unidades não se justifica, tendo em vista que as operações de saídas com CFOP 5949 e 6949, discriminadas no demonstrativo de fl. 718 e cujas respectivas notas fiscais foram acostadas aos autos, fls. 726/782, não foram consideradas no levantamento fiscal. Por outro lado, a entrada de uma unidade do produto, nota fiscal 36.345 (fl. 769), um retorno de demonstração (CFOP 1.913), não foi também considerado no levantamento de Estoque em análise, apesar de registro nos livros de entrada e controle de produção e de estoque. Não restando qualquer diferença de estoque a ser exigida.

O item código 702825 aponta omissão de saída de 2 unidades. No demonstrativo fiscal foi apontado no estoque final 01 unidade, quando na livro inventário constam 2 unidades (fls. 719). A omissão de saída é de apenas 1 unidades e não 2 como consta na autuação ou zero como pleiteia o autuado. $(1 \text{ unidade} \times \text{R\$ } 7.938,91 \text{ (fl. 4278)} = \text{R\$ } 7.938,91 \times 17\% = \text{R\$ } 1.349,61)$

No item código 4000042 a omissão de 12 unidades não se justifica, tendo em vista que novamente as operações de saídas com CFOP 5922, 5915, 5917, 6916, 6917, discriminadas no demonstrativo de fl. 980 e cujas respectivas notas fiscais foram acostadas aos autos, fls. 984/1.090, não foram consideradas no levantamento fiscal. Por outro lado, foram consideradas entradas com CFOP 1.922, simples faturamento (fl. 1065) que não representou saída física (18 unidades) e não poderia compor a movimentação dos estoques, além das entradas por demonstração, consignação, pelas razões antes consignadas. No estoque final consta apenas 4 unidades (fl.710): Estoque inicial – 7, Entradas – 33, estoque Final – 4, Saídas efetiva 36, saídas comprovadas 35, omissão de 1 unidade. $(1 \text{ unidade} \times \text{R\$ } 4.759,40 \text{ (fl. 4278)} = \text{R\$ } 4.759,40 \times 17\% = \text{R\$ } 809,09)$.

No item código 400057 a omissão de 3 unidades não se justifica, tendo em vista que novamente as operações de consignação e demonstração das mercadorias não foram corretamente consideradas no levantamento fiscal, conforme provam os documentos anexados aos autos, às fls. 1092/1136. No entanto o estoque final considerado pelo autuado foi de 5 unidades; no inventário constam 3 (fls. 623) e a omissão apurada de 1 unidade. $(1 \times R\$ 5.862,23 = R\$ 5.862,23 \times 17\% = R\$ 996,58)$

Antes o exposto, o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2005 (infração 06) e 2006 (infração 07) é subsistente em parte, de acordo com o demonstrativo construído abaixo, considerando as omissões reconhecidas pelo autuado e aquelas outras remanescentes, após o confronto da farta documentação acostada aos autos pelo sujeito passivo.

exercício 2005	E.incial	Entradas	Saidas	E.final	omissão	unit	b.calculo	ICMS
produto 401281	0	10	2	1	5	7.187,00	35.935,00	6.108,95
Produto 400370	1	17	14	3	1	2.202,89	2.202,89	374,49
produto 401142	4	14	10	7	4	8.504,40	34.017,60	5.782,99
produto 702825	1	2	0	2	1	7.938,91	7.938,91	1.349,61
Produto 400042	7	33	35	4	1	4.759,40	4.759,40	809,10
produto 400057	5	12	11	5	1	5.862,23	5.862,23	996,58
							72.155,49	12.266,43

Posto isso, o presente Auto de Infração resta caracterizado em parte, conforme resumidamente, apresentamos abaixo:

Infração 01 – Improcedente

Infração 02 – Procedente (R\$4.080,10)

Infração 03 - Procedente em parte – multa (R\$ 8.143,92)

Infração 04 – Procedente em parte – multa (R\$ 806,51)

Infração 05 – Procedente (R\$ 24.351,27).

Infração 06 – Procedente em parte (R\$ 12.266,43)

Infração 07 – Procedente em parte (R\$ 488,31)

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278996.0015/09-1**, lavrado contra **ESAB S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$41.186,11**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 28.431,37 e 70% sobre R\$ 12.754,74, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e III, da 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 8.950,43**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

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”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR