

**PROCESSO** - A. I. Nº 207095.2703/12-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDA** - ATACADÃO PINTO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0254-01/13  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 16/04/2014

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0073-12/14**

**EMENTA: ICMS. 1. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO.** Acolhida a arguição defensiva de nulidade das infrações 1 e 2, por completa insegurança e impossibilidade de se determinar fatos imputáveis à tributação. Faltam nos autos elementos capazes de configurar as infrações imputadas ao sujeito passivo. Há dúvida, especialmente, quanto aos valores que porventura seriam devidos. Apesar de o feito ter sido convertido em diligência em três oportunidades, no intuito de buscar a verdade material, ficou demonstrada, após diligências, a impossibilidade prática de dar prosseguimento a lide, dada a natureza dos vícios assinalados. Infrações 1 e 2 nulas. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a.1) BRINDES.** No caso deste item da autuação trata-se de “bonificação” e não de “brindes”, sendo legítimo o creditamento realizado pelo autuado. Infração insubsistente. **a.2) MATERIAL DE USO E CONSUMO.** As aquisições de garrafas vazias com tributação do imposto, cuja destinação será para engarrafamento de aguardente e posterior comercialização, admitem o creditamento do imposto por não se tratar de material de uso e consumo. Infração insubsistente. **a.3) UTILIZAÇÃO A MAIS. IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL.** O próprio autuante reconheceu assistir razão ao autuado quanto à inocorrência da irregularidade apontada neste item da autuação. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime

## **RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0254-01/13 ter desonerado parcialmente o sujeito passivo do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, § 2º, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 29/03/12, exige ICMS, no valor de R\$933.046,58, mais multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor de R\$920,00, em decorrência de oito infrações à norma tributária deste Estado. Porém fazem parte do Recurso de ofício as seguintes:

**INFRAÇÃO 1** – Efetuou o recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação tributária, no valor de R\$464.245,74, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior e relacionadas nos anexos 88 e 89 [do RICMS-BA/97], nos meses de fevereiro a abril, julho a novembro de 2009, janeiro a abril e junho a dezembro de 2010.

INFRAÇÃO 2 – Recolheu a menos ICMS devido por antecipação parcial, no valor de R\$269.075,13, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização, nos meses de fevereiro de 2009 a dezembro de 2010.

INFRAÇÃO 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$30.346,44, – mesmo tendo sido emitida a nota fiscal com destaque do imposto – em operação interestadual de aquisição de brindes, sem que tenha havido dolo, nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

INFRAÇÃO 4 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$63.822,72, referente a aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a outubro de 2009 e janeiro de 2010. Consta que se trata de garrafas de um litro, sendo que o autuado deu entrada no estabelecimento como sendo para comercialização.

INFRAÇÃO 5 – Utilizou a mais crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$104.719,68, referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, nos meses de fevereiro de 2009 a dezembro de 2010. Consta que o disposto no art. 6º do Decreto nº 7799/00 limita o crédito calculado à alíquota de 10% nas aquisições interestaduais tributadas com a alíquota de 12%.

A JJF prola a seguinte Decisão de piso em relação às infrações motivadora do Recurso interposto:

[...]

*Inicialmente, cabe-me apreciar a nulidade arguida pelo impugnante, especialmente em sua última manifestação após a terceira diligência, atinente às infrações 01 e 02.*

*Alega o impugnante que, após três tentativas do autuante de cobrar imposto indevido, e com a última manifestação de defesa onde restaram claros os erros grosseiros cometidos pelo preposto fiscal, este CONSEF intimou o mesmo a apresentar resposta através de diligência, conforme teor que reproduz.*

*Diz que muito embora tenha sido específico o comando do CONSEF, não foi esta a atitude tomada pelo preposto fiscal, pois se resumiu em seu pronunciamento a apresentar aquilo que ele chama de “recolhimento a menos de antecipação do ICMS”, sem qualquer justificativa legal para tanto.*

*Frisa que não satisfeito em restringir o direito ao devido processo legal e ampla defesa do contribuinte, o autuante vai além e desobedece a ordem deste CONSEF quando não apresenta qualquer manifestação sobre as alegações atinentes à maioria das notas citadas no item “1” da diligência, bem como ignora o comando do item “2” ao omitir-se sobre as notas relacionadas na fl. 3.110 dos autos.*

*Alega, ainda, que o autuante faz “novos cálculos” para as Notas Fiscais nºs 10.194, 30.759, 39.206, 9.166, 18.996, 1.424, 9.642, 60.319, 1.904, 1.973, 52.857, 1.089, as quais sequer foram objeto da diligência, e ainda que seja considerado o livre direito que o preposto fiscal tem de rever seu lançamento a qualquer momento, este mais uma vez o faz em total desconformidade com a legislação pertinente ao ICMS no Estado da Bahia.*

*Alega a existência de “erros gritantes”, mencionando, a título exemplificativo, que na última planilha elaborada pelo autuante encontrou os seguintes erros:*

*- Nota Fiscal nº. 9.642, diz respeito à lã de aço e como tal não estava sujeito à substituição tributária, dessa forma foi pago o ICMS referente à antecipação parcial;*

*- Nota Fiscal nº. 60.319 teve o imposto pago, conforme planilha anexa ao DAE, como também a Nota Fiscal 1.904;*

*- as mercadorias acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 54.382 e 56.032 tratam-se de lã de aço e como tal não estava sujeito a substituição tributária, dessa forma foi pago o ICMS antecipação parcial;*

*- Nota Fiscal nº. 6.027 teve o imposto pago, conforme planilha anexa ao DAE;*

*- o produto da Nota Fiscal nº. 13.947 é lã de aço, portanto, a MVA aplicada está errada deveria ser 51,27%;*

*- o produto da Nota Fiscal nº 52857 é lã de aço, portanto a MVA aplicada está errada deveria ser 43,13%.*

*Afirma que o fato que compete a este órgão julgador, e o qual confiante na seriedade profissional do CONSEF espera ver acatado, é a constatação e afirmação por Decisão que o presente Auto de Infração é completamente nulo por vícios materiais insanáveis.*

*Alega que a materialidade dos fatos que instruem o presente feito é insuficiente, senão inexistente.*

*Salienta que se está diante das seguintes situações:*

*- em Auto de Infração lavrado contra o contribuinte este demonstrou, em primeira defesa, que razão alguma assiste ao autuante, que lança mão de valores de alíquotas e MVAs para formação da base de cálculo do imposto, inexistentes ou em desconformidade com o RICMS e legislação extravagante, além da existência comprovada de pagamento de antecipações tributárias apontadas nos autos. Após a primeira manifestação do autuante este acrescenta ao Auto de Infração notas fiscais que não faziam parte da fiscalização, viciando todo o procedimento;*

*- não satisfeito, após mais duas intimações o autuante continua a lançar planilhas que, neste momento, o contribuinte nem mais entende aonde este quer chegar, não havendo, portanto, qualquer ato plausível de imputação de infração, a não ser de infração cometida pelo autuante no exercício de sua função pública.*

*Aduz que se a situação que se travou não diz respeito a uma completa insegurança jurídica e impossibilidade de se determinar fatos imputáveis à tributação não forem suficientes para determinar a nulidade do presente Auto de Infração, o contribuinte não sabe em que Estado de Direito pode ele confiar.*

*Sustenta que a inconsistência da base cálculo e afronta aos princípios da segurança jurídica, da legalidade e da ampla defesa, inerentes ao processo administrativo fiscal, por si só, são fatores suficientes para gerar a nulidade do Auto de Infração, conforme disposto no art. 18 do RPAF, nulidade esta que requer.*

*Efetivamente, após análise dos elementos que compõem o presente processo, referentes às infrações 01 e 02, constato que assiste razão ao autuado quando pugna pela nulidade destes itens da autuação.*

*Verifico que procede o argumento defensivo de que o autuante utilizou “valores de alíquotas e MVAs para formação da base de cálculo do imposto, inexistentes ou em desconformidade com o RICMS e legislação extravagante, além da existência comprovada de pagamento de antecipações tributárias apontadas nos autos”, bem como de que: “Após a primeira manifestação do autuante este acrescenta ao Auto de Infração notas fiscais que não faziam parte da fiscalização, viciando todo o procedimento”.*

*Também, “que não satisfeito, após mais duas intimações o autuante continua a lançar planilhas que, neste momento, o contribuinte nem mais entende onde este quer chegar, não havendo, portanto, qualquer ato plausível de imputação de infração, a não ser de infração cometida pelo autuante no exercício de sua função pública.”*

*Em verdade, apesar do esforço desta Junta de Julgamento Fiscal na busca da verdade material, convertendo o feito em diligência em três oportunidades, a fim de que fossem analisadas as argumentações defensivas, inclusive os documentos trazidos aos autos, de fato, conforme aduzido pelo contribuinte existe uma completa insegurança e impossibilidade de se determinar fatos imputáveis à tributação, o que inquina de nulidade os lançamentos atinentes às infrações 01 e 02, na forma do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.*

*No que tange à infração 03, observo que o autuado alega que não houve utilização indevida de créditos fiscais, pois as operações descritas no Auto de Infração não se trata de “brindes”, mas sim de “bonificações” que lhe foram concedidas por alguns fornecedores. Discorre sobre bonificação, diz que as mercadorias recebidas a esse título serão vendidas e que, portanto, tem direito ao crédito fiscal correspondente. Diz que tem a obrigação de pagar a antecipação parcial sobre essas operações, embora não tenha que pagar aos fornecedores por essas bonificações recebidas.*

*Vejo também que o autuante mantém a autuação, afirmando que as notas fiscais de entradas, tanto internas quanto interestaduais, apresentam CFOP 1910 e 2910 (bonificação, brinde ou doação). Alega que cabia ao emissor das notas fiscais enviar carta de correção informando a real natureza das operações. Afirma que, como isso não foi feito, os créditos fiscais foram glosados.*

*No caso deste item da autuação constato que assiste razão ao autuado, haja vista que se tratando de “bonificação” não há que se falar em glosa de crédito fiscal, dada a sua admissibilidade prevista no RICMS/BA.*

*Em verdade, existe uma diferença básica entre “brinde” e “bonificação”. Ou seja, “brinde” é uma mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final (art. 564 do RICMS/BA/97).*

*Já “bonificação” diz respeito à mercadoria que constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, por conveniência entre o comprador e o vendedor, este oferece gratuitamente mercadorias ao comprador, visando o incremento das operações, faturando determinada quantidade ao preço normal, mediante entrega de uma quantidade adicional da mercadoria a título de “bonificação”. Pode ser dito que “bonificação” constitui um desconto comercial que é consignado no documento fiscal mediante a entrega de quantidade maior de mercadoria ao mesmo preço.*

*É certo que o erro na indicação da operação no documento fiscal, conforme aduzido pelo autuante, não pode,*

*por si só, ser um elemento capaz de invalidar o creditamento levado a efeito pelo contribuinte, haja vista a prevalência da verdade material da operação.*

*Diante disso, este item da autuação é insubsistente.*

*Relativamente à infração 04, constato que também assiste razão ao autuado.*

*Conforme esclarecido pelo impugnante na defesa apresentada, e mais detalhadamente na sustentação oral quando da sessão de julgamento, adquire garrafas vazias que, posteriormente, remete para o fabricante no intuito de que seja feito o engarrafamento da aguardente. Após o engarrafamento da aguardente há o retorno para o estabelecimento, que destina a mercadoria para comercialização.*

*Ora, se as aquisições de garrafas vazias ocorreram com tributação do ICMS e as operações de saídas posteriores da aguardente foram realizadas pelo autuado tributadas, não há como denegar o seu direito ao creditamento do imposto destacado no documento fiscal de aquisição das garrafas, haja vista que não se trata de material de uso e consumo – conforme a acusação fiscal – mas sim de material de acondicionamento cujo crédito fiscal é legítimo.*

*Relevante o registro feito pelo autuado no sentido de que se as garrafas tivessem sido fornecidas a título de comodato, nem deveria ter havido destaque do imposto, uma vez que a operação de comodato está amparada pela não incidência do ICMS.*

*Dessa forma, esta infração é insubsistente.*

*Quanto à infração 05, verifico que o próprio autuante acatou a argumentação defensiva. Infração insubsistente.*

*Diante do exposto, as infrações 01 e 02 são nulas, as infrações 03,04 e 05 insubsistentes e as infrações 06,07 e 08 subsistentes.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

A JJF recorre, de ofício, da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

## **VOTO**

Ao analisar a presente lide, entendo não haver reparo a ser realizado na Decisão ora recorrida.

As infrações 1 e 2 dizem respeito a recolhimento a menos do ICMS por antecipação tributária (infração 1) e por antecipação parcial (infração 2), referentes às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização.

Da análise das peças processuais, todos os pontos de inconsistências da autuação foram atacados pela 1ª Instância deste Colegiado, sendo desnecessárias, neste momento, as suas repetições. Observa-se a existência de vícios, tanto no levantamento original, como, e principalmente, na revisão do lançamento realizada pelo próprio autuante, conforme indicado no voto de piso. Estes procedimentos tornaram ilíquido o *quantum* a ser exigido, restando as acusações sem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a irregularidade tributária atribuída ao sujeito passivo, havendo, inclusive um claro cerceamento de defesa.

A infração 3 trata da glosa de créditos fiscais do ICMS, tomados pelo contribuinte. O autuante entendeu que como nas notas fiscais constava o CFOP 1910 e 2910 (bonificação, brinde ou doação) e não tendo a informação de que tipo de operação era, ou seja, brinde, bonificação ou doação, considerou todas como brindes.

A empresa comprovou ao longo da lide de que as operações foram de bonificações.

Tem razão a JJF em distinguir operações comerciais com brindes daquelas de bonificações, que, na prática e em regra, consiste no oferecimento pelo vendedor ao comprador de uma quantidade a mais de mercadorias, que é calculada em função do volume das compras, ou seja, quando maior a quantidade comprada, maior é o percentual de bonificação e, por conseguinte, maior a quantidade de mercadoria recebida. Por outro lado, todas as mercadorias adquiridas, inclusive aquelas a título de bonificação, deverão ser contabilizadas no ativo da empresa adquirente, na conta "mercadoria", as quais serão, posteriormente, comercializadas.

Em assim sendo, seus créditos são legalmente constituídos, sendo direito do contribuinte a sua utilização.

Ainda ressalto que, mesmo que a operação comercial tivesse sido com brindes, o direito ao crédito fiscal é assegurado, porém (e para os fatos geradores) dentro das determinações legais contidas no art. 565, do RICMS/97, objetivando ajustar o equilíbrio do imposto (crédito/débito).

Na infração 4 foram glosados créditos fiscais sobre aquisições de garrafas em litro (e vazias) que o autuante entendeu terem sido adquiridas para uso e consumo e a empresa as apresentou como para comercialização. Ao longo da lide restou provado de que as aquisições das referidas garrafas vazias são utilizadas como material de embalagem, momento em que foram tributadas. São utilizadas para engarrafamento de aguardente, vendido posteriormente sem retorno da mesma. Diante da situação, de fato, não se pode negar o direito ao creditamento como realizado pela empresa autuada.

Por fim, a infração 5 diz respeito a utilização a maior de crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação. O autuante entendeu que a empresa descumpriu o disposto no art. 6º do Decreto nº 7799/00 que limita o crédito calculado à alíquota de 10% nas aquisições interestaduais tributadas com a alíquota de 12%.

Esta infração decorreu do levantamento realizado pela fiscalização referente à infração 2, quando foi aplicada (argumento utilizado pela defesa) metodologia equivocada para apuração dos referidos créditos fiscais. O autuante (fl. 3053), ele próprio, concluiu inexistir a infração ora em pauta (além de não haver divergência no livro Registro de Entradas) ao aplicar a metodologia de cálculo e recolhimento da antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização promovidas por atacadista albergado por Termo de Acordo para fruição do benefício da base de cálculo constante no Decreto nº 7799/00 e conforme orientação constante no Parecer nº 20493/2008 (fls. 3018/3019) emitido pela SAT/DITRI desta Secretaria de Fazenda.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207095.2703/12-4**, lavrado contra **ATACADÃO PINTO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$836,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$920,00**, previstas nos incisos XX e XV, “e”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor já pago.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS