

**PROCESSO** - A. I. Nº 083440.0085/12-2  
**RECORRENTE** - CHALÉ REFEIÇÕES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0066-03/13  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 26/02/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0016-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Refeito demonstrativo para excluir as mercadorias que não são bens destinados ao uso e consumo. Modificada a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. O contribuinte que realiza aquisições de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária com antecipação do fato gerador e que não tem o ICMS substituído na origem deve efetuar o pagamento quando do recebimento da mercadoria. Mantida a Decisão recorrida quanto a este item. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração que exige ICMS no valor de R\$96.714,29, em razão de terem sido apuradas as seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - A empresa deixou de recolher o ICMS, identificado após Auditoria das Aquisições de Bens de Uso e Consumo, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, no período de 01/01/2008 a 31/12/2009;

INFRAÇÃO 2 - Não recolheu o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, relacionadas nos anexos 88 e 89, referente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2009. Demonstrativos e cópias da auditoria realizada foram entregues ao contribuinte mediante recibo.

Em Primeira Instância, assim concluíram os Ilustres Julgadores da 3ª JJF:

*A impugnação apresentada inicialmente faz referência ao fato de que o autuado é fornecedora da SESAB e da Petrobrás, informação que por si só nada acrescenta ou retira à sua defesa. Reconhece que os bens objeto da auditoria são embalagens e materiais auxiliares para colocação de refeições distribuídas a cada um dos seus clientes. A caracterização deste material como insumo é tese defendida pelo autuado.*

*O seu pedido de nulidade do Auto de Infração por simplesmente não concordar, de como foi procedido o levantamento das bases de cálculos ou por não ter sido considerado os créditos não pode ser atendido. A discordância sem fundamento jurídico ou fático não pode ser acolhida como fundamento para considerar-se nulo o lançamento. Foi dada ao contribuinte possibilidade ampla de defender-se.*

*O Acórdão JJF nº 0178-03/12 da 3ª. JJF que julgou improcedente, o AI nº 110120.0012/11-8 citado como possível paradigma para uso neste processo não tem relação direta com o PAF em epígrafe. Trata-se como*

*colocou o autuante de infrações totalmente diferentes daquelas listadas no presente auto. Não vemos também a necessidade de que seja realizada uma “perícia contábil e fiscal, para “in loco” ser examinada a documentação. O exame do material necessário para caracterização da infração foi realizado de forma satisfatória. Os DAES, e planilhas do recolhimento do ICMS com base na receita bruta não tem relação com o ICMS reclamado no auto em epígrafe*

*O artigo 5º da Constituição Federal que prevê o contraditório e ampla defesa num mesmo dispositivo, determinando de maneira expressa a sua observância nos processos de qualquer natureza, judicial ou administrativo foram perfeitamente respeitados.*

*Como vimos em momento algum o autuado questionou os valores apresentados nas infrações. Entendemos que em relação a infração 01 está correta a exigência no sentido de que é devido o ICMS relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Quanto a infração descrita no item 2 entendemos que está perfeitamente caracterizada pois tendo o contribuinte realizado aquisições de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária com antecipação do fato gerador e que não teve o ICMS substituído na origem deve efetuar o pagamento quando do recebimento da mercadoria. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração procedente.*

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Aduz que todos os insumos adquiridos são destinados para transformação em refeições coletivas industrializadas, que são registrados no livro de Entrada no estabelecimento do recorrente.

Refuta o voto do relator, entendendo ser oportuno o procedimento contábil, no qual consiste nos lançamentos nos livros contábeis Diário e Razão, que são os obrigatórios, o que reforça os demais, inclusive os fiscais, são auxiliares do ponto de vista jurídico, cujos registros contidos são de mercadorias tributadas com substituição tributária (Infração 2 – 07.01.01), que a devida comprovação, de que não houve perda de crédito fiscal para o Erário Estadual, uma vez que na saída das refeições produzidas, é tributada na forma do artigo 504 do Decreto nº 6.284/97, ou seja, inexiste a figura da revenda de mercadorias.

Alega que o seu sistema contábil não foi questionado, o que demonstra que ele é confiável. Reitera o pedido de diligência para que seja realizada uma revisão contábil para constatar a veracidade de registro das Notas Fiscais levantadas pelo Auto de Infração.

Cita a Decisão proferida no processo administrativo decorrente do Auto de Infração nº 110120.0012/11-8 (Acórdãos CJF Nº 0057-13/13 e JJF Nº 0178-03/12), o qual entende que é idêntico ao presente caso.

Finaliza aduzindo que: “*as mercadorias perderam suas identidades no local onde se deu o fato gerador que propiciou o fornecimento da transformação dos insumos em refeições coletivas industriais no seu local de fornecimento, em conformidade com o Contrato de fornecimento, onde sofre a Retenção ou a tributação, direta do ICMS, como pode ser visto e analisada a planilha demonstrativa referente ao período fiscalizado (Anexo 04).*”

Em Parecer, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Observa que todos os argumentos recursais já foram analisados criteriosamente pelo relator de Primeira Instância e corretamente afastados. Frisa que o contribuinte não contesta objetivamente as infrações.

Em 07/10/2013, fl. 523, a 3ª CJF, observando que entre os materiais relacionados à infração 1, notas fiscais constantes às fls. 21-127, estão embalagens de alumínio para refeições, copos plásticos, garfos descartáveis, colheres descartáveis, facas descartáveis, embalagens para talheres descartáveis, guardanapos, pratos descartáveis, palitos, que são essenciais à atividade do recorrente e são entregues ao consumidor final conjuntamente com as refeições, converteu o feito em diligência à ASTEC para que fosse elaborado um demonstrativo referente à infração com a exclusão dos insumos acima descritos, bem como algum outro que se enquadre na mesma descrição (essencial à atividade de fornecimento de alimentos e entregues ao consumidor final conjuntamente com as refeições).

Em 11/08/2014, o Parecer ASTEC nº 78/2014, fls. 526-529, realizou os devidos ajustes nos valores das bases de cálculos e do ICMS da infração 1, resultando no valor principal de R\$20.531,23.

## VOTO

*Ab initio*, observo que as imputações estão claramente descritas, não havendo que se falar em dúvida quanto à infração ou ao infrator.

Quanto à infração 1, observo que entre os materiais relacionados, notas fiscais constantes às fls. 21-127, estão embalagens de alumínio para refeições, copos plásticos, garfos descartáveis, colheres descartáveis, facas descartáveis, embalagens para talheres descartáveis, guardanapos, pratos descartáveis, palitos, os quais se enquadram no conceito de material de embalagem, uma vez que são essenciais à atividade do recorrente (fornecimento de refeições), sendo entregues ao consumidor final conjuntamente com as refeições. Destarte, tais mercadorias não são bens destinados ao consumo do estabelecimento, logo, não sobre as suas aquisições não há que se exigir o pagamento de diferencial de alíquotas, conforme preveem os art. 3º, §1º, I, da Lei nº 7.014/96, e os arts. 5º, I, e 7º, I, do RICMS/97.

### ***RICMS/97:***

***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.***

***Art. 7º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:***

***I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;***

### ***Lei 7.014/96:***

***Art. 3º O imposto não incide sobre:***

***§ 1º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:***

***I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza;***

Os referidos materiais não são bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, e sim materiais de embalagem, ou seja, insumos sobre os quais é reconhecido o direito de utilização do crédito do ICMS incidente sobre as suas aquisições, neste sentido já se manifestou a esta Ilustre 1ª CJF, no ACÓRDÃO CJF Nº 0276-11/14:

*Quanto à infração 5, o Recorrente alega que se trata de material de embalagem e que teria direito ao crédito em razão do quanto exposto no art. 93, I, “a”, do RICMS/97. Trata-se de talheres, copos, canudos, pratos, pazinhas de sorvetes e guardanapos relacionados às fls. 428/485.*

*Divirjo do entendimento da Ilustre PGE/PROFIS de que não há provas que o percentual de produtos listados são de embalagem utilizados na comercialização de produtos, porque o Recorrente também comercializaria estes produtos a consumidores finais, pois, ao analisar as mercadorias listadas às fls. 428/485, observa-se que não se trata de produtos comercializadas usualmente em delicatessen (atividade do recorrente, cujo nome fantasia é PERINI), pois pela leitura dos itens indicados na relação é possível observar que se tratam de materiais utilizados para acompanhar os lanches servidos no estabelecimento do recorrente, ademais, constam na relação a indicação de itens como “GUARDANAPO PERINI” e “COPO PLAST. PERINI”, que denota que tais itens são grifados com o nome do estabelecimento, o que deixa claro que não são destinados à venda.*

*Neste ponto, peço venia para transcrever o voto divergente proferido pelo Ilustre Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão JJF Nº 0107-05/14, onde se julgou em Primeira Instância Auto de Infração semelhante lavrado contra o mesmo contribuinte:*

*Conforme foi exposto em detalhes no Relatório, o autuado opera também no ramo de venda de produtos alimentícios, compreendendo mercadorias de produção própria e também itens adquiridos de terceiros. A atividade é exercida neste Estado sob a denominação comercial “Perini”.*

*Para possibilitar a revenda dos seus produtos o contribuinte faz uso de diversos materiais, todos*

*indispensáveis à atividade que sempre desempenhou neste Estado, relacionada às vendas de sorvetes, sanduíches, salgados, doces, pizzas, sucos etc. São utilizados diariamente, na comercialização de comestíveis, pratos de papelão e de plástico, pazinhas para mexer café e pazinhas de sorvetes, copos e talheres descartáveis e guardanapos. Esses materiais, todos eles descartáveis e alguns personalizados com a marca da empresa, são empregados na atividade mercantil na função de embalagem dos comestíveis. Sem o uso dos mesmos não seria possível sequer se realizar a consumação dos citados produtos pelos clientes da Perini. É inconcebível, por exemplo, imaginar que um estabelecimento comercial que comercializa lanches, ao preparar, por exemplo, um suco, forneça o produto ao seu cliente sem colocá-lo em um copo.*

Assim, não procede a glosa dos créditos fiscais lançados por conta da aquisição desses materiais e a decorrente cobrança do DIFAL, até porque o custo de aquisição das embalagens é repassado no preço final dos produtos revendidos.

A situação acima descrita se enquadra perfeitamente nas disposições do art. 93, inc. I, letra "a", do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, norma cujo teor reproduzo abaixo:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

É importante consignar ainda que a própria Administração Tributária baiana já reconheceu que os produtos objeto da autuação não são enquadráveis na categoria de "materiais de uso e consumo", conforme entendimento formalizado recentemente no Parecer DITRI Nº 13203/2012, cuja ementa foi transcrita na peça de defesa, com o seguinte teor:

PARECER Nº 13203/2012 DATA: 06/06/2012

**ICMS. Tratamento tributário dispensado às operações com embalagens personalizadas para lanches e batata frita, copos descartáveis, guardanapos, ketchup e maionese em sachê, realizadas por contribuinte que exerce a atividade de lanchonete, casas de chá, restaurantes e similares. Não se trata de aquisição de material de uso ou consumo.**

Face ao exposto, reformo a Decisão recorrida neste item para declarar a Procedência Parcial da infração 5, para excluir os materiais descartáveis que são utilizados pelo recorrente no ato de servir as refeições e os lanches produzidos pelo seu estabelecimento, tais como talheres, copos, canudos, pratos, pazinha de sorvetes e guardanapos, uma vez que estes são autênticos materiais de embalagem e não se confundem com bens de uso e consumo.

Diante disso, acolho o resultado da diligência realizada, Parecer ASTEC nº 78/2014, fls. 526-529, que, após realizar os devidos ajustes nos valores das bases de cálculos e do ICMS da infração 1, acarretou alteração do valor principal da infração 1 para R\$ 20.531,23, conforme demonstrativo abaixo:

D.OCORRÊNCIA	D.VENCIMENTO	B.CÁLCULO	ALIQ.	ICMS DEVIDO	MULTA
31/01/2008	09/02/2008	4.224,88	17%	718,23	60%
28/02/2008	09/03/2008	437,06	17%	74,30	60%
31/03/2008	09/04/2008	6.377,24	17%	1.084,13	60%
30/04/2008	09/05/2008	2.739,59	17%	465,73	60%
31/05/2008	09/06/2008	14.319,53	17%	2.434,32	60%
30/06/2008	09/07/2008	11.802,53	17%	2.006,43	60%
31/07/2008	09/08/2008	15.029,24	17%	2.554,97	60%
31/08/2008	09/09/2008	3.199,88	17%	543,98	60%
30/09/2008	09/10/2008	4.116,82	17%	699,86	60%
30/11/2008	09/12/2008	3.354,12	17%	570,20	60%
28/02/2009	09/03/2009	155,12	17%	26,37	60%
31/03/2009	09/04/2009	2.676,53	17%	455,01	60%
30/04/2009	09/05/2009	1.532,94	17%	260,60	60%
31/05/2009	09/06/2009	8.813,18	17%	1.498,24	60%
30/06/2009	09/07/2009	9.763,00	17%	1.659,71	60%
31/07/2009	09/08/2009	3.706,47	17%	630,10	60%
31/08/2009	09/09/2009	5.836,76	17%	992,25	60%

30/09/2009	09/10/2009	3.705,88	17%	630,00	60%
31/10/2009	09/11/2009	174,71	17%	29,70	60%
30/11/2009	09/12/2009	5.333,82	17%	906,75	60%
31/12/2009	09/01/2010	13.472,65	17%	2.290,35	60%
<b>TOTAL</b>				<b>20.531,23</b>	

Quanto à infração 2, os argumentos recursais de que não haveria ocorrido perda de crédito fiscal para o Erário Estadual, uma vez que a saída das refeições produzidas teria sido tributada na forma do artigo 504 do Decreto nº 6.284/97, são insuficientes para elidir a infração.

Conforme bem observou a Decisão de Primeira Instância, a infração 2 se refere à cobrança de ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição: “(...) tendo o contribuinte realizado aquisições de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária com antecipação do fato gerador e que não teve o ICMS substituído na origem deve efetuar o pagamento quando do recebimento da mercadoria”.

Trata-se, portanto, de exigência de ICMS-ST por antecipação nas aquisições interestaduais de mercadorias, com espeque no art. 371 do RICMS/97:

*Art. 371. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.*

Destarte, resta subsistente a infração 2, uma vez que o Recorrente não conseguiu comprovar que as mercadorias adquiridas de outras unidades da federação tiveram o seu ICMS-ST recolhido antecipadamente.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reduzir a infração 1 adotando o demonstrativo apresentado em diligência fiscal na totalidade no valor de R\$20.531,23 mais a infração 2, mantida conforme julgado de piso no valor de R\$64.313,34, tendo o montante de R\$84.844,57.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **083440.0085/12-2**, lavrado contra a **CHALÉ REFEIÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$84.844,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS