

A. I. N° - 279757.0068/14-0
AUTUADO - ÁGUA MINERAL DIAS D'ÁVILA S.A.
AUTUANTES - ISRAEL CAETANO e AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - IFEP/INDÚSTRIA
INTERNET - 02. 03. 2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0008-01/15

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Fato demonstrado nos autos. Previsão legal. 2. DIFERIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. REFEIÇÕES. Fato não negado na defesa, que apenas questiona a legalidade da exigência fiscal. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade do direito posto. 3. INSCRIÇÃO ESTADUAL. FORNECEDOR COM INSCRIÇÃO DESABILITADA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTE. [SOLIDARIEDADE.] Fato não impugnado objetivamente pela defesa, que se limita a dizer que não prospera a acusação de que a empresa não escriturou a entrada de mercadorias em seus livros fiscais porque a exigência apontada foi registrada nos livros fiscais. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Fato não impugnado objetivamente pela defesa, que se limita a dizer que não prospera a acusação de que a empresa não escriturou a entrada de mercadorias em seus livros fiscais porque a exigência apontada foi registrada nos livros fiscais. Rejeitadas as preliminares suscitadas, inclusive a alegação de decadência parcial. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30.9.14, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 145.792,30, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento do “ICMS substituído por diferimento” [sic], na condição de responsável pelo imposto diferido, sendo lançado tributo no valor de R\$ 47.260,13, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento do ICMS referente à “aquisição de produto ou serviço” de contribuinte com inscrição desabilitada no cadastro de contribuintes, sendo lançado imposto no valor de R\$ 9.343,20, com multa de 100%;
4. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso ou consumo do estabelecimento, sendo glosado crédito no valor de R\$ 144.005,26, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 52/67) alegando de início que a autuação decorreu do fato de a fiscalização confundir a nomenclatura utilizada pela empresa para descrever o processo produtivo

de seu parque industrial, bem por desprezar as transferências internas, estornos e refugos de saída, perdas, avarias e extravios ocorridos na industrialização e no transporte.

Como preliminar, alega a decadência do direito de o fisco constituir crédito tributário no período de janeiro a setembro de 2009. Observa que o lançamento pode ser feito por várias modalidades, interessando ao caso presente o “autolancamento” ou lançamento por homologação, no qual o próprio contribuinte constitui o crédito tributário, antecipando ou não o respectivo pagamento do tributo, sob condição resolutória da homologação pelo fisco, sob pena de homologação tácita em não havendo a homologação expressa ou o lançamento do crédito tributário, sendo que, para que não perca eternamente o direito da fazenda de constituir o crédito tributário, o CTN estabeleceu o instituto da decadência nos lançamentos por homologação, por meio do qual este se extingue em 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, ou seja, decorrido esse prazo sem que se faça uma conferência expressa de que o valor antecipado era o devido, perde o fisco o direito de cobrar eventual débito ou diferença, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Já na hipótese de não haver o recolhimento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação, prevê o art. 173, I, do CTN o prazo de 5 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para que o fisco promova o lançamento de ofício, após o qual perde este o direito de constituir o respectivo crédito tributário, e é esta situação que se verifica no presente caso, em que a empresa supostamente teria deixado de recolher aos cofres públicos ICMS dos exercícios de 2009 a 2011, e, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, teria o Estado da Bahia até 2014, contado o prazo mês a mês, para constituir o crédito tributário do exercício de 2009, a partir de quando decaiu o seu direito. Frisa que, tendo o contribuinte sido notificado do Auto de Infração em setembro de 2014, ocorreu a decadência do direito do fisco constituir créditos tributários relativos ao período de janeiro a setembro de 2009, pois tais créditos estão extintos, na forma do inciso V do art. 156 do CTN. Cita decisões do STJ.

Quanto ao mérito, alega que no caso do item 1º não há incidência de ICMS porque as mercadorias foram adquiridas para consumo e ativo imobilizado. Aduz que a Lei Complementar 87/96 disciplina a exação referente à diferença de alíquotas na aquisição de mercadorias oriundas de outros Estados, conforme art. 13, IX, e § 3º, porém a fiscalização, em manifesta ilegalidade, constituiu o crédito com alíquota interna de 17% referente à “diferencial” de alíquota interna e interestadual, maculando o lançamento de fiscal de nulidade insanável.

Sustenta ser cediço que as mercadorias destinadas a ativo fixo e consumo estão excluídas da hipótese de incidência do ICMS, conforme a jurisprudência pacificada nos tribunais superiores, de acordo com arresto que transcreve, de modo que a seu ver é manifesta a improcedência da 1ª infração, uma vez que não incide ICMS na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo e ao consumo.

Impugna também o lançamento do item 2º, destacando a subsidiariedade da responsabilidade tributária. Argumenta que somente no caso de inadimplemento do tributo pelo contribuinte direto é que o fisco pode direcionar a cobrança ao tomador do serviço, face à subsidiariedade da responsabilidade tributária, matéria que considera pacífica nos tribunais superiores. Aduz que os institutos jurídicos adstritos à matéria do direito tributário não são revestidos da mesma conotação dada àqueles de direito privado, e sob essa ótica deve ser analisada a responsabilidade em tela. Sustenta que, se a responsabilidade solidária fosse compreendida nos termos do direito privado, como pretende o fisco, estaria sendo inserida no nosso ordenamento jurídico através de lei ordinária uma previsão de nova contribuição para o corresponsável, o que é expressamente vedado pela Constituição, no art. 146, ou seja, a aquiescência com o equívoco cometido pelo fisco, ao exigir o pagamento do substituto tributário, seria o reconhecimento de que foi inserido em nosso ordenamento, mediante lei ordinária, elencando o substituto tributário como sujeito passivo da obrigação, o que só pode ocorrer pela via da lei complementar, nos termos do art. 146, III, “a”, da

Constituição, dispositivo segundo o qual somente por Lei Complementar se pode imputar obrigação tributária a novo contribuinte, e por conseguinte, jamais poderia o instituto trazido pela lei ordinária em comento conferir ao tomador do serviço essa característica.

Considera restar claro que a responsabilidade solidária que o fisco pretende atribuir neste caso, conforme posta na legislação ordinária, diante das normas gerais de direito tributário, tem caráter subsidiário, sendo dessa forma perfeitamente compatível com o nosso sistema normativo, e este tem sido o entendimento consolidado nos tribunais, como atestam os julgados que em seguida transcreve.

Passa a interpretar o art. 134 do CTN, o qual, segundo os julgados transcritos, deve ser aplicado nos casos de responsabilidade solidária imputada pela norma previdenciária. Observa que o referido artigo se inicia com a expressão “Nos casos de impossibilidade de exigência da obrigação principal pelo contribuinte...”, logo, pressupõe que existe ao menos a tentativa de exigência de cumprimento da obrigação tributária pelo obrigado principal, e apenas no caso de impossibilidade da referida exigência é que a obrigação recai sobre o obrigado principal. Cita comentário nesse sentido de Ives Gandra da Silva Martins, conforme trecho de comentário que cita. Reporta-se também a uma decisão da 2ª Turma do TRF da 1ª Região, nos autos da Apelação Cível nº 01331310, originário do processo nº 199601331310 de Mato Grosso.

Conclui pontuando o entendimento de que não é possível que a exação [do item 2º] do presente Auto de Infração seja exigida do substituto tributário antes de esgotar as possibilidades de cobrança do contribuinte direto, ou seja, do substituído tributário, uma vez que se trata de responsabilidade subsidiária.

Quanto aos itens 3º e 4º, nega que as infrações tivessem ocorrido. Alega que as acusações de que a empresa não realizou devidamente a escrituração de entrada de mercadorias tributáveis em seus livros fiscais não devem prosperar porque não encontram guarida fática e tampouco jurídica, pois as exigências ali apontadas foram devidamente registradas nos livros fiscais, sobretudo no Registro de Apuração do ICMS, e os livros sempre estiveram à disposição da autoridade fiscal, de modo que outra medida não se impõe senão julgar improcedente os itens relacionados a essas supostas infrações.

Pede que se declare a improcedência do Auto de Infração, seja pela decadência do direito de o fisco lançar o crédito tributário do período de janeiro a setembro de 2009, seja pela inconsistência dos lançamentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 72/75) dizendo que, quanto à alegação de decadência, “Tal discussão já se torna enfadonha”, pois a Lei nº 7014/97 dispõe sobre a matéria e já é ponto pacífico a exigência do imposto do exercício de 2009.

Quanto ao mérito, no tocante ao item 1º, consideram que o autuado não fez prova do recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas nas aquisições das mercadorias que, no entendimento deles, autuantes, são destinadas a consumo do estabelecimento.

Dizem que a alegação do autuado de que se está exigindo a totalidade de 17% a título da “diferença” de alíquotas (alíquota “cheia”) não se confirma, à vista dos valores exigidos, pois o demonstrativo fiscal comprova que foi aplicada a alíquota de 17% (alíquota interna) sobre o valor da Nota Fiscal, porém foi deduzido o respectivo valor do ICMS destacado no mesmo documento (7% ou 12%, dependendo do Estado de origem).

Consideram que o autuado se confundiu quanto ao termo “diferença de alíquota”, abordando o tema como se se tratasse de “antecipação parcial”, pois este não é o caso, sendo provável que sua confusão se deve ao fato da exigência do “ICMS Diferencial de Alíquota” [sic] sobre mercadorias que entende se enquadrarem como material secundário (ácido peracético, ácido PR 32, solução de

limpeza Videojet, hidróxido de sódio solução, detergente bactericida), que constam no demonstrativo às fls. 12/24.

Prosseguem dizendo que outro fato é quanto à exigência do “ICMS diferencial de alíquota” [sic] sobre mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Quanto a esse aspecto, esclarecem que as mercadorias (HL-40D lubrificante de esteiras) foram adquiridas sem a substituição do imposto na origem por se destinarem a consumidor final (o estabelecimento do autuado), que o utilizou como material de consumo no estabelecimento, sendo devido, portanto, o “ICMS diferencial de alíquota”.

Quanto à questão do ativo imobilizado, entendendo o autuado que não é devido o “ICMS diferencial de alíquota” nas aquisições interestaduais mas tão somente lhe é dado o direito à apropriação do crédito fiscal em 1/48 avos sobre o ICMS destacado na Nota Fiscal, os fiscais contrapõem que o seu entendimento é de que é devido, sim, o recolhimento do “ICMS diferencial de alíquota” na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e a sua utilização na mesma base do ICMS destacado no documento fiscal, 1/48 avos.

Com relação ao item 2º, observam os fiscais que a discussão trazida à lide trata exclusivamente da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, por entender o autuado que sua responsabilidade é subsidiária, somente lhe cabendo a exigência pelo recolhimento no caso da falta de recolhimento pelo fornecedor das refeições, e rebatem dizendo ter sido comprovado que a contratada, Jucilene de Jesus da Silva (JB Alimentos) não recolheu nenhum valor a título de ICMS no período examinado (2009 a 2011).

Quanto ao item 3º – falta de recolhimento do ICMS normal nas aquisições feitas por contribuintes com inscrição cancelada ou inapta –, tendo o autuado alegado somente que os documentos se encontram regularmente escriturados nos livros fiscais, os autuantes ressaltam que o fornecedor das mercadorias não recolheu nenhum valor a título de ICMS no período verificado.

No tocante ao item 4º, que cuida de recolhimento a menos do ICMS, em virtude de utilização de crédito fiscal indevido nas aquisições de material uso e consumo do estabelecimento, informam os autuantes que são os créditos fiscais referentes às entradas das mercadorias objeto da infração 1ª (material destinado a uso e ou consumo e ativo fixo na sua totalidade, não obedecendo à razão de 1/48 avos).

Opinam pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Discutem-se nestes autos quatro lançamentos.

O autuado inicia sua defesa alegando decadência do direito do fisco de constituir crédito tributário no período de janeiro a setembro de 2009, pois a empresa foi notificada deste Auto em setembro de 2014, quando já decorridos 5 anos. Observa que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, e sendo assim o crédito se extingue em 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2009. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – relativos ao período de janeiro a setembro de 2009 – já poderiam ter sido lançados no exercício de 2009. O primeiro dia do exercício seguinte foi 1º de janeiro de 2010. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de

dezembro de 2014. O procedimento fiscal foi formalizado em 30.9.14, e o sujeito passivo foi intimado no dia 7.10.14.

Ainda como preliminar, o autuado alega que no caso do item 1º a fiscalização constituiu o crédito com alíquota interna de 17% referente à “diferença” de alíquotas.

O contribuinte tem toda razão quanto às alíquotas de 17% erroneamente indicadas no corpo Auto de Infração, no tocante ao item 1º. Diferença de alíquotas, como a própria denominação indica, é a diferença entre a alíquota interna prevista na lei baiana e a alíquota interestadual prevista na lei do Estado de origem. A “diferença” de alíquotas jamais poderia ser de 17% como consta no Auto, pois 17% é a alíquota interna, e não a diferença entre esta e a interestadual. Além da alíquota, o autuado também poderia ter questionado as bases de cálculo, que também estão erradas.

A rigor, na demonstração, no corpo do Auto, da forma como foi calculado o imposto, não foi observado o preceito do RPAF – art. 39, IV, “c”: de acordo com a alínea “c”, o Auto de Infração deve conter “a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo”. Ou seja, no Auto deve constar a alíquota, mas isto quando o cálculo decorrer diretamente de uma alíquota específica na determinação do valor a ser lançado, porém, em casos em que o valor a ser lançado não decorra diretamente de uma alíquota específica, como neste caso, deve ser indicado o percentual correspondente ao cálculo.

Em suma, tratando-se de “diferença de alíquotas”, “antecipação tributária”, “imposto recolhido a menos” ou outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma alíquota específica sobre determinada base de cálculo, deve ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido. Essa demonstração deveria ser feita no corpo do próprio Auto de Infração, como manda o art. 39, IV, “b” e “c”, do RPAF. Esse equívoco, contudo, decorre de circunstância que escapa ao controle do agente fiscal, já que o erro é do programa de computador utilizado na emissão do Auto de Infração, o chamado SEAI.

Os autuantes, na informação fiscal, disseram que foi aplicada a alíquota de 17% (alíquota interna) sobre o valor da Nota Fiscal, porém foi deduzido o valor do ICMS destacado no mesmo documento (ou seja, foi dado o “crédito”). Consideraram que o autuado não teria entendido isso em virtude de ter confundido “diferença de alíquota” como se se tratasse de “antecipação parcial”.

Essas considerações merecem reparo. Se de fato o contribuinte confundiu “diferença de alíquotas” com “antecipação parcial”, a confusão se deveu à forma inadequada como foram elaborados os demonstrativos fiscais às fls. 12/24, em que é indicado o “crédito fiscal” (ICMS destacado) e em seguida o “débito” (ICMS calculado). Ora, no cálculo da diferença de alíquotas não existem nem débito, nem crédito – o que se apura é simplesmente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. O cotejamento de débitos e créditos ocorre é quando se apura o imposto pelos regimes especial e sumário ou mesmo pelo regime de arbitramento. No cálculo da diferenças, não. O cálculo da diferença de alíquotas é feito na forma prevista no art. 69: o imposto a ser pago é o valor resultante da aplicação, sobre a base de cálculo, do “percentual” equivalente à “diferença” entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Nada de crédito nem de débito.

Porém, não obstante esses equívocos formais na demonstração dos valores lançados, matematicamente os valores estão corretos. Tendo em vista que foram entregues ao contribuinte cópias dos demonstrativos fiscais, conforme recibos apostos ao final de cada demonstrativo, concluo que não houve cerceamento de defesa.

Fica registrada a recomendação no sentido de que em casos futuros a fiscalização procure meios no sentido de que o Auto de Infração não se ressinta desses vícios. A clareza do Auto de Infração não é um requisito para atender ao órgão julgador, mas para propiciar ao contribuinte a perfeita compreensão dos critérios adotados na depuração dos valores lançados.

Ultrapasso as preliminares suscitadas.

No mérito, o autuado alega que a autuação decorreu do fato de a fiscalização confundir a nomenclatura utilizada pela empresa para descrever o processo produtivo de seu parque industrial, bem por desprezar as transferências internas, estornos e refugos de saída, perdas, avarias e extravios ocorridos na industrialização e no transporte. Não fez prova disso.

A defesa sustenta ser cediço que as mercadorias destinadas a ativo fixo e consumo estão excluídas da hipótese de incidência do ICMS, conforme a jurisprudência pacificada nos tribunais superiores.

A diferença de alíquotas tem previsão legal. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto.

Mantenho o lançamento do item 1º.

O lançamento do item 2º refere-se à falta de recolhimento do “ICMS substituído por diferimento” [leia-se: falta de recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária por diferimento], relativamente a aquisições de refeições fornecidas aos funcionários.

O autuado alega que somente no caso de inadimplemento do tributo pelo contribuinte direto é que o fisco pode direcionar a cobrança ao tomador do serviço, face à subsidiariedade da responsabilidade tributária. Observa que se a responsabilidade solidária fosse compreendida nos termos do direito privado, como pretende o fisco, estaria sendo inserida no nosso ordenamento jurídico através de lei ordinária uma previsão de nova contribuição para o corresponsável, o que é expressamente vedado pela Constituição, no art. 146. III, “a”, dispositivo segundo o qual somente por Lei Complementar se pode imputar obrigação tributária a novo contribuinte, e por conseguinte, jamais poderia o instituto trazido pela lei ordinária em comento conferir ao tomador do serviço essa característica. Chama a atenção para a regra do art. 134 do CTN, assinalando que esse dispositivo se inicia com a expressão “Nos casos de impossibilidade de exigência da obrigação principal pelo contribuinte....”, pelo que se pressupõe que existe ao menos a tentativa de exigência de cumprimento da obrigação tributária pelo obrigado principal, e apenas no caso de impossibilidade da referida exigência é que a obrigação recai sobre o obrigado principal. Conclui sustentando não ser possível que a exação do item 2º deste Auto seja exigida do substituto tributário antes de esgotar as possibilidades de cobrança do contribuinte direto, uma vez que se trata de responsabilidade subsidiária.

Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto. A exigência formalizada pelo fisco tem previsão expressa na legislação: RICMS/97, arts. 342 e 343, XVIII, e na informação fiscal foi declarado pelos autuantes que a fornecedora das refeições, Jucilene de Jesus da Silva (JB Alimentos), não recolheu nenhum valor a título de ICMS no período fiscalizado (2009 a 2011).

Mantenho o lançamento do item 2º.

O contribuinte impugnou em conjunto os lançamentos dos itens 3º e 4º, falando de coisas que não parecem ter nada a ver com as imputações fiscais, ao alegar que as acusações de que a empresa não realizou devidamente a escrituração de entrada de mercadorias tributáveis em seus livros fiscais não devem prosperar porque não encontram guarida fática e tampouco jurídica, pois as exigências ali apontadas foram devidamente registradas nos livros fiscais.

Note-se que nos referidos itens o autuado não está sendo acusado de ter deixado de escriturar entradas de mercadorias: o que o item 3º acusa é falta de recolhimento do ICMS referente à “aquisição de produto ou serviço” de contribuinte com inscrição desabilitada no cadastro de contribuintes, e o item 4º diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso ou consumo do estabelecimento.

Os fatos portanto não foram impugnados objetivamente.

Faço o registro de que, no tocante ao item 4º, que acusa utilização indevida de crédito fiscal relativo a material de consumo, os autuantes, na informação fiscal, dizem que teria havido também glosa de crédito relativo a ativo fixo (ativo imobilizado) utilizado na sua totalidade, não obedecendo à razão de 1/48 avos.

Sendo verdade tal afirmação, isso deveria ter sido explicitado na descrição do fato. A fiscalização não pode constatar uma coisa e descrever outra. Porém, verificando-se o demonstrativo fiscal às fls. 29/31, percebe-se que não é verdadeira a afirmação feita pelos autuantes na informação fiscal, pois dentre os materiais cujos créditos foram glosados não existem bens do ativo imobilizado.

Sendo assim, está caracterizada a infração.

Mantenho os lançamentos dos itens 3º e 4º.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0068/14-0**, lavrado contra **ÁGUA MINERAL DIAS D'ÁVILA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 346.400,89**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 337.057,69 e de 100% sobre R\$ 9.343,20, previstas no art. 42, incisos II, "f", VII, "a" e IV, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de fevereiro de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR