

A. I. N° - 110019.0028/21-3  
AUTUADO - TORA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - DEMÓSTHENES SOARES DOS SANTOS FILHO  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/04/2022

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0048-02/22-VD

**EMENTA: ICMS.** 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Comprovado pelo autuado que os itens “brinquedos” fazem parte do kit “McLanche Feliz”, os mesmos não se caracterizam como uso ou consumo do estabelecimento, sequer do ativo permanente, o que concorre para a sua exclusão. Não comprovada a relação entre os valores comprovadamente recolhidos pela empresa e os valores ora lançados. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 02 de dezembro de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 118.623,94, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **006.005.001.** 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 e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2019 e janeiro a dezembro de 2020. Consta a indicação do autuante: “*Conforme demonstrativo Tora05\_Anexo\_CMO - Notas Fiscais escrituradas na EFD, classificadas como mercadorias adquiridas para revenda, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado*”. Valor da infração: R\$ 111.337,22.

Infração 02. **006.005.001.** 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 e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, julho, agosto, outubro e dezembro de 2019 e março, maio, setembro, novembro e dezembro de 2020, no total de R\$ 7.286,72. Informa o autuante que “*Conforme demonstrativo Tora05\_Anexo\_CMO/DIFALNFE\_SR - Notas Fiscais não escrituradas na EFD, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado*”.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos na forma do instrumento de fl. 38, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 31 a 36, onde argumenta, após resumir os termos da autuação, a parcial improcedência das infrações 01 e 02, esclarecendo se tratar a autuada de empresa franqueada da rede Mc Donald's, possuindo filiais na cidade de Salvador.

Diz que por força de contratos firmados com a franqueadora é obrigada a adquirir uma série de itens de outros estados da Federação, tais como carne, hambúrguer, pão, alface, bacon, entre outros diversos itens, os quais são utilizados para compor o seu produto final.

Observa, no caso do presente lançamento, ter havido a inclusão indevida de itens que se referem a brinquedos, os quais compõem o kit de produto específico chamado “Mc Lanche Feliz”.

Descreve tal produto como composto de um sanduíche ou nuggets de frango (podendo ser Hamburger, McFiesta ou Chiken McNuggets), um acompanhamento que pode ser McFritas Kids ou uma porção de tomatinho cereja, uma sobremesa, uma bebida, e um brinquedo de brinde.

Em outras palavras, este item, denominado na planilha da fiscalização como “brinquedo”, não se presta ao uso e consumo do estabelecimento, muito menos integra o seu ativo imobilizado, mas, em verdade, compõe um dos seus produtos finais, denominado “Mc Lanche Feliz”, comercializado em suas lojas.

Entende ter havido equívoco do autuante ao inserir este item no lançamento, devendo, portanto, ser expurgado da autuação fiscal, nos itens 01 e 02, todos itens relativos a “brinquedo”.

No tocante especificamente à infração 02, aponta terem sido incluídos valores cujo recolhimento do diferencial de alíquotas já havia sido realizado anteriormente, demonstrando tal fato na forma dos documentos de arrecadação que compõem o Doc. 03, comprobatórios dos pagamentos realizados.

A fim de facilitar a compreensão e análise dos argumentos expostos, apresenta uma planilha resumo (Doc. 04), que demonstraria os valores a serem excluídos do lançamento, seja em virtude de se referir aos “brinquedos”, pois, como já afirmado, estes itens não se prestam ao ativo imobilizado ou ao seu uso e consumo, não sendo, portanto, devida a DIFAL, seja em razão de já ter ocorrido o recolhimento anterior do diferencial de alíquota.

Pleiteia, também, a juntada do CD anexo, contendo a planilha detalhada com todas as informações necessárias a permitir a perfeita compreensão acerca dos valores a serem excluídos da presente autuação.

Por todo o exposto, entendendo demonstrada a parcial improcedência do lançamento, requer a exclusão dos valores da DIFAL, dos bens denominados “brinquedos”, bem como os valores já pagos anteriormente.

Conclui requerendo o julgamento pela parcial procedência do lançamento em tela.

Apresentou documentos de fls. 49 a 52, e mídia de fl. 54.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 58 a 60, esclarece que a discussão reside quanto a classificação da mercadoria “brinquedos”, diante do entendimento da empresa de que se tratam de mercadorias que acompanham o *“kit de um produto específico comercializado pela Autuada denominado ‘McLanche Feliz’”*.

Aponta que nos documentos fiscais emitidos, não há a individualização deste brinde, o brinquedo, ou seja, ele não é valorado, não é vendido, não tem seu valor tributado nas efetivas saídas.

Indica que nos documentos de saídas de mercadorias, constam, exatamente, as que relacionou acima, e, não constando o brinquedo, não seria devida a exigência do ICMS Antecipação Parcial, *a priori*, quando da entrada desses brinquedos, os quais garante que não foram destinados à comercialização.

Assegura que realizado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias desses “brinquedos”, seria apurada, certamente, omissão de saídas, isso porque inexistem saídas efetivas com emissão de documento fiscal, havendo, somente, entradas.

Conclui que esses brinquedos não podem ser caracterizados como brindes, diante do disposto nos artigos 388 e 389 do RICMS/12, reproduzidos.

Reforça ser fácil identificar nos sanduíches que a empresa autuada comercializa (que nomina produto) o pão, a carne (hamburger), a batata frita, o tomatinho cereja, o nuggets, o refrigerante, a alface, o queijo, etc., com emissão de documento fiscal, mas o brinquedo, não.

Aponta não ter sido recolhido o ICMS antecipação parcial nas entradas, por não se destinarem à comercialização.

Registra também não ter sido emitida nota fiscal de saída, com aplicação da alíquota interna de 18%, conforme prevê o artigo 389 do RICMS/12.

Arremata estar comprovada a falta de recolhimento do ICMS nas operações envolvendo os brinquedos, seja na entrada (antecipação parcial), seja na baixa pelo fornecimento gratuito a título de brindes, com a emissão da nota fiscal de saída tributada à alíquota de 18%.

Conclui no sentido de ter restado comprovada a falta de recolhimento do ICMS nas operações envolvendo os “brinquedos” e o consequente prejuízo ao Erário, bem como também não houve recolhimento da antecipação parcial caracterizando aquisição de mercadorias destinadas à comercialização, nem a emissão de nota fiscal de saída com tributação normal (aplicação da alíquota de 18% compensando o ICMS destacado no documento fiscal de aquisição), para que tivesse tratamento de brinde.

Vê não ter como não ser dado tratamento aos referidos brindes diferente de mercadoria destinada ao uso e/ou consumo do estabelecimento.

Foram os autos encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 16/02/2022 (fl. 61-v), recebidos no CONSEF em 23/02/2022 e distribuídos a este relator em 08/03/2022 (fl. 62-v).

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado, sendo ambas referentes à falta de recolhimento do imposto entendido como devido, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, transmitido pelo contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência se deu em 04/10/2021 (fl. 07).

A memória de cálculo da autuação, com os demonstrativos analíticos e sintéticos se encontra às fls. 08 a 24, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 26.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo a atividade principal de “Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares”, CNAE 56.11-2-03, estabelecido no município de Salvador.

A acusação é a de que teria deixado de recolher ICMS relativo a diferenças de alíquotas internas e interestaduais, quando da aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao ativo fixo e a uso/consumo do estabelecimento.

A tese defensiva é a de que tais mercadorias não integram o seu ativo permanente ou são usadas e consumidas, mas fornecidas aos clientes como integrantes do chamado McLanche Feliz.

No site da franqueadora (<https://www.mcdonalds.com.br/familia/mclanchefeliz>), se encontra a descrição do produto comercializado com o nome de McLanche Feliz:

*“É um cardápio infantil variado que atende aos critérios nutricionais globais da empresa, composto por: um sanduíche ou Chicken McNuggets, um acompanhamento (sendo McFritas Kids ou Tomatinho), uma sobremesa (Petit Suisse) e uma bebida (água mineral 500 ml). Além disso, inclui um brinquedo”* (grifei).

Ou seja: se percebe claramente ser o brinquedo parte integrante do produto, como, aliás descrito na defesa apresentada, sendo comercializado juntamente com o mesmo.

E aqui, se depreende com facilidade que, independentemente de os “brinquedos” serem comercializados juntamente com o lanche ou distribuídos como brindes, o recolhimento do DIFAL não seria devido, uma vez que, acaso destinado a ser distribuído como brinde, deveria o contribuinte se apropriar do crédito destacado nos documentos de origem, emitindo nota fiscal à alíquota interna, nos termos do artigo 389 do RICMS/12, como, aliás, bem lembrado pelo próprio autuante em sua informação fiscal.

Já se considerado como comercializado pela autuada, também não caberia a cobrança de DIFAL, uma vez que, quando de sua entrada, deveria ser realizado o recolhimento da antecipação parcial, sendo tributado pelas saídas.

Independentemente da situação em que possa ser enquadrado, dentre as duas acima mencionadas, não caberia a cobrança da DIFAL no caso presente, o que encaminha o lançamento para a sua improcedência em relação aos denominados “brinquedos”.

Quanto aos demais produtos arrolados nas duas infrações, diante do reconhecimento do próprio contribuinte autuado, devem ser mantidos no lançamento, e neste sentido, de forma extremamente leal e colaborativa, a defesa apresentada trouxe aos autos demonstrativos neste sentido, ou seja, excluindo os denominados “brinquedos”, para ambas as infrações.

De igual modo, trouxe também como argumento defensivo o fato de ter realizado recolhimentos a tal título (DIFAL), correspondente aos meses de janeiro de 2019 (R\$ 2.008,38), fevereiro (R\$ 1.790,75), março (R\$ 2.312,23), abril (R\$ 5.263,68), maio (R\$ 2.949,75), junho (R\$ 2.716,61), julho (R\$ 1.695,91), agosto (R\$ 6.557,70), setembro (R\$ 1.445,86), outubro (R\$ 1.700,11), novembro (R\$ 2.579,76), dezembro (R\$ 2.300,46), janeiro de 2020 (R\$ 7.090,63), fevereiro (R\$ 3.286,78), março (R\$ 3.448,08), abril (R\$ 2.027,35), maio (R\$ 997,11), junho (R\$ 1.847,46), julho (R\$ 1.820,14), agosto (R\$ 3.616,27), setembro (R\$ 2.920,60), outubro (R\$ 2.363,68), novembro (R\$ 2.363,34) e dezembro (R\$ 1.866,79) pagos tempestivamente nas respectivas datas de vencimento, igualmente ignorados pela informação fiscal prestada, ainda que a impugnação não tenha provado de forma clara, específica e convincente a correlação de tais valores recolhidos com os constantes do presente lançamento, como se observa no demonstrativo inserido na mídia de fl. 54 (demonstrativos “Tora02\_Anexo\_CMO-RDS” e “Valores do DAE-RDS”), muitos deles em valores superiores aos apurados nos ajustes, razão pela qual deixo de considerá-los como redutor dos valores ajustados apurados, sendo que a exemplo do acima citado, o autuante, em sua informação fiscal não abordou tal fato, reforço.

Feitas as devidas análises, concordando com a exclusão já apontada nada mais a se fazer senão considerar os valores ajustados apurados, como efetivamente devidos no presente lançamento, que por tal razão se apresenta como parcialmente procedente, de acordo com a seguinte demonstração:

Infração 01: Valor revisado, R\$ 40.573,87

**2019**

Janeiro R\$ 132,87

Fevereiro R\$ 1.286,86

Março R\$ 1.508,44

Abril	R\$ 2.653,14
Maio	R\$ 1.375,89
Junho	R\$ 1.267,44
Julho	R\$ 846,55
Agosto	R\$ 6.002,47
Setembro	R\$ 1.007,53
Outubro	R\$ 798,68
Novembro	R\$ 604,29
Dezembro	R\$ 1.076,01

**2020**

Janeiro	R\$ 6.937,48
Fevereiro	R\$ 1.029,10
Março	R\$ 506,83
Abri	R\$ 1.321,49
Maio	R\$ 1.051,07
Junho	R\$ 5.739,83
Julho	R\$ 697,04
Agosto	R\$ 907,13
Setembro	R\$ 1.159,50
Outubro	R\$ 854,35
Novembro	R\$ 860,34
Dezembro	R\$ 949,54

Infração 02: Valor ajustado, R\$ 4.806,34.

**2019**

Janeiro	R\$ 21,95
Fevereiro	R\$ 191,33
Março	R\$ 349,74
Julho	R\$ 4,93
Agosto	R\$ 825,86
Outubro	R\$ 17,12
Dezembro	R\$ 1,39

**2020**

Março	R\$ 1.234,83
Maio	R\$ 50,23
Setembro	R\$ 46,85
Novembro	R\$ 246,62
Dezembro	R\$ 1.815,49

No mesmo sentido do exposto neste voto, posso mencionar decisão contida no Acórdão JJF 0029-01/03, do qual destaco o seguinte trecho do voto condutor:

*“Quanto aos “brindes”, é evidente que não constituem material de consumo. Aliás, como explica a defesa, não se trata realmente de brindes, tal como usualmente são conhecidos. Trata-se de mercadorias destinadas a venda. Isso é reconhecido pelas próprias auuentes. E, mesmo que fossem brindes (presentes, ofertas, prêmios), não seria devida a diferença de alíquotas. O RICMS/97 tem um capítulo específico sobre brindes, mercadorias que dão direito ao crédito nas entradas e são debitadas nas saídas (arts. 564/567). No caso do autuado, os chamados “brindes” são objeto de venda, juntamente com o “Mc Lanche Feliz” ou mesmo separadamente, se for do interesse de algum consumidor. Os itens que compõem um “Mc Lanche Feliz”, inclusive os aludidos brindes, são cobrados do consumidor e fazem parte da receita bruta tributada pelo ICMS”.*

De igual modo, o Acórdão JJF 0036-01/03, no mesmo sentido, esclarecendo que em ambos figuram franqueados da rede Mc Donald’s, mesma situação da autuada.

Ainda que tenha sido apresentado DAE relativo ao Auto de Infração em tela, com ICMS devido de R\$ 44.537,42, montante tido como reconhecido pela empresa, não foi acostado o respectivo comprovante de recolhimento.

Auto de Infração procedente em parte.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110019.0028/21-3**, lavrado contra **TORA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 45.380,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR