

PROCESSO	- A. I. N° 178891.0027/22-0
RECORRENTE	- TRANSPORTADORA MOSCATO TRANSPORTE RODOVIÁRIO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n.º 0227-01/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFAS ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/07/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0196-12/23-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO ATIVO OU USO/CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Razões recursais capazes à reforma parcial da Decisão recorrida para exclusão de “brindes”. Exigência decorrente, também, da inclusão do ICMS na base de cálculo. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª JJF, através do Acórdão nº 0227-01/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para exigir o valor de R\$ 596.092,13, acrescido da multa de 60%, pela falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento (06.05.01), inerente aos meses de: julho a setembro, novembro e dezembro de 2017; fevereiro, maio, julho a setembro e dezembro de 2018.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 570.622,56, diante das seguintes razões:

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O presente auto de infração consiste na exigência de ICMS relativo à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens de uso e consumo efetuadas por contribuinte do imposto.

A cobrança do diferencial de alíquotas está prevista no inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96, conforme a seguir:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”

Da análise do demonstrativo de débito, observo a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário neste auto de infração em relação aos fatos geradores ocorridos em julho de 2017. De acordo com o Ofício PGE/PROFIS/NCA nº 03/2017, acolhido pelo Gabinete do Procurador Geral do Estado, conforme Parecer GAB LSR 09/2017, devido a reiteradas decisões judiciais, é sugerido que a Administração Fazendária reformule suas rotinas de trabalho, a fim de que a notificação regular do contribuinte acerca do lançamento de ofício se ultime ainda no curso do prazo decadencial e que seja reconhecido, ainda na esfera administrativa, que o lançamento do crédito tributário somente se considere concretizado, para fins de afastamento do cômputo decadencial, quando efetuada a respectiva intimação ao contribuinte.

O autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e apurou o montante do imposto supostamente devido. Na presente reclamação de crédito não ficou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticada pelo autuado que justificasse a diferença exigida. Desse modo, com fundamento no § 4º do art. 150 do

CTN, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador até a data da ciência do auto de infração pelo autuado.

A intimação do autuado acerca da lavratura do presente auto de infração somente ocorreu no dia 01/08/2022, conforme documento acostado à fl. 23. Desse modo, já havia decaído o direito de a Fazenda Pública exigir os créditos tributários referentes ao mês de julho de 2017. Sendo, portanto, excluída deste auto de infração a exigência fiscal desse período, conforme já feito pelo autuante no demonstrativo à fl. 58.

Após a concordância do autuante em relação à exclusão da exigência fiscal decorrente da inclusão de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em que o remetente efetivamente recolheu o imposto para a Bahia e decorrente de aquisições junto a optantes do simples nacional em que foi aplicada alíquota interna integral na apuração do imposto devido em lugar de aplicar apenas a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, a lide restou em relação a agendas adquiridas pelo autuado.

Entendo que agendas podem ser adquiridas tanto como material de uso ou consumo da empresa como pode ser objeto de brinde para clientes. O fato é que o autuado não cumpriu a obrigação tributária nem para um caso nem para o outro. Mas, após sofrer a reclamação de ofício, atribuiu como fim das mercadorias aquele que não foi objeto da autuação.

Entretanto, o autuado não comprovou ter adquirido as agendas com objetivo de distribuição gratuita, como alegado. Não trouxe aos autos comprovação de que escriturou as notas fiscais de aquisição das agendas no registro de entradas com apropriação dos créditos do imposto destacado no documento fiscal, conforme estabelecido no inciso I do caput do art. 389 do RICMS. Tampouco apresentou qualquer documento fiscal registrando as remessas a título de distribuição gratuita, conforme exigido no inciso I do § 2º do art. 389 do RICMS. Assim, considero subsistente a exigência da diferença de alíquotas sobre as aquisições de agendas por ficar caracterizado que se tratavam de material de uso ou consumo.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$ 570.622,56, nos termos do demonstrativo à fl. 58.

No Recurso Voluntário, de fls. 101 a 108 dos autos, quanto aos brindes, mantido sob justificativa da JJF de que a autuada “*Não trouxe aos autos comprovação de que escriturou as notas fiscais de aquisição das agendas no Registro de Entradas com apropriação do crédito destacado nos documentos fiscais.*”, o recorrente diz que registrou as notas fiscais de brindes de números 63938 e 68910 (fl. 103) e que não houve creditamento de ICMS nas referidas notas pois as mesmas não tiveram destaque do imposto, por conta da Decisão Judicial concedendo-lhe a não-tributação de brindes, como se observa das informações complementares dos citados DANFE’s (fls. 104/105), e que observa que a empresa registrou em sua EFD as notas fiscais com o CFOP 2949, relativo a “*Outra entrada ou prestação de serviço não especificado*”, provando que não se deu destino de consumo e sim que foram distribuídos gratuitamente, que reforça que não se caracterizam como consumo e, em consequência, não sendo fato gerador do DIFAL de uso e consumo. Assim, pede a exclusão das Notas Fiscais de nºs 63938 e 68910.

Em outra vertente, como fato novo, o apelante alega que a base de cálculo da DIFAL, constante do lançamento de ofício, é maior do que o valor da operação, indo de encontro ao estabelecido no art. 13, IX da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96, ou seja, a base de cálculo do imposto é o valor da operação, do que requer diligência para revisão fiscal e redução do ICMS devido.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, consoante art. 169, I, “b” do RPAF, para modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 570.622,56, o qual fora lavrado para exigir ICMS no valor de R\$ 596.092,13, acrescido da multa de 60%, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de: julho a setembro, novembro e dezembro de 2017; fevereiro, maio, julho a setembro e dezembro de 2018, conforme demonstrado às fls. 7 a 18 dos autos, cuja desoneração pela JJF decorreu da exclusão do valor exigido no mês de julho de 2017, por ter ocorrido a decadência do direito de constituição do crédito tributário desta competência, quando

da ciência do Auto de Infração pelo contribuinte, ocorrida em 01/08/2022, como também da exclusão da exigência fiscal das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e das adquiridas junto a optantes do Simples Nacional em que foi aplicada alíquota interna.

Inicialmente, verifica-se que as razões recursais, quanto ao saldo, se restringem às alegações de que:

- i) Tratam-se de brindes as aquisições ocorridas através das Notas Fiscais-e de nºs 63938 e 68910;
- ii) A base de cálculo da DIFAL, constante do lançamento de ofício, é maior do que o valor da operação, estabelecida no art. 13, IX da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96.

Quanto à primeira alegação recursal, o apelante aduz que tais aquisições destinaram à distribuição na qualidade de brindes (CFOP 2949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado) e não material de uso/consumo do estabelecimento, este sim sujeito ao ICMS diferença de alíquotas.

Da análise dos ditos DANFE, às fls. 104 e 105 dos autos, verifica-se que o remetente “Brindes Tip Ltda”, especificou como natureza da operação “Prod. Personal”, enviados ao recorrente, os seguintes itens:

DANFE nº 63.938, emitido em 29/09/2017, no valor de R\$ 20.314,33:

- AGENDA EUROTIP C/CAPANGA BI personalizada *FSC*, 126 pç, no valor total de R\$ 3.074,40;
- AGENDA CLASSIC CAPA BI personalizada *FSC*, 630 pç, no total de R\$ 11.207,70;
- Cubo de Papel 9,3cm personalizado *FSC*, 126 pç, no total de R\$ 1.575,00 e
- CADERTIP MEDIUM CAPANGA COUR personalizado *FSC*, 157 pç, no total de R\$ 4.457,23.

DANFE nº 68.910, emitido em 19/09/2018, no valor de R\$ 17.645,90:

- AGENDA EUROTIP C/CAPANGA personalizada *FSC*, 126 pç, no valor total de R\$ 4.599,00;
- AGENDA CLASSIC CAPA COURITE personalizada *FSC*, 628 pç, no total de R\$ 11.768,72 e
- FOLHINHA C/GARRATIP P/ MESA personalizado *FSC*, 263 pç, no total de R\$ 1.278,18

Também, observa-se nos demonstrativos analíticos da fiscalização, às fls. 11 e 16 dos autos, e da revisão fiscal, às fls. 64 e 69 dos autos, os mesmos produtos e CFOP 2949.

Diante de tais considerações e registros na EFD, que devem servir de prova a favor do contribuinte, inegável que tais aquisições dizem respeito a “brindes” e não material de uso ou consumo, pois nos termos do art. 388 do Decreto nº 13.780/12, considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final, sendo fato notório que tais produtos não se vinculam a atividade de transporte do recorrente e, portanto, se tratam de brindes, mesmo que não se verifique sua distribuição gratuita a consumidor ou usuário final ou o pagamento do imposto na forma prevista no art. 389 do RICMS, cuja exigência de tributo demandará nova acusação fiscal correspondente à brinde.

O fato é que não se mantém a exigência de ICMS decorrente de diferença de alíquotas decorrente de materiais de uso ou consumo apenas pelo fato de tais mercadorias (brindes) não terem sido tributadas como “brindes”, como consignou a Decisão recorrida, conforme excerto abaixo, razão de acolher as razões recursais, no sentido de excluir a exigência de DIFAL incidentes sobre as aquisições de “brindes”.

Entendo que agendas podem ser adquiridas tanto como material de uso ou consumo da empresa como pode ser objeto de brinde para clientes. O fato é que o autuado não cumpriu a obrigação tributária nem para um caso nem para o outro. Mas, após sofrer a reclamação de ofício, atribuiu como fim das mercadorias aquele que não foi objeto da autuação.

Entretanto, o autuado não comprovou ter adquirido as agendas com objetivo de distribuição gratuita, como alegado. Não trouxe aos autos comprovação de que escriturou as notas fiscais de aquisição das agendas no

registro de entradas com apropriação dos créditos do imposto destacado no documento fiscal, conforme estabelecido no inciso I do caput do art. 389 do RICMS. Tampouco apresentou qualquer documento fiscal registrando as remessas a título de distribuição gratuita, conforme exigido no inciso I do § 2º do art. 389 do RICMS. Assim, considero subsistente a exigência da diferença de alíquotas sobre as aquisições de agendas por ficar caracterizado que se tratavam de material de uso ou consumo.

Em conclusão, exclui-se o ICMS DIFAL nos meses de setembro de 2017 e de 2018 relativos às Notas Fiscais-e nºs 63938 e 68910, nos montantes respectivos de R\$ 2.725,04 (fl. 64) e R\$ 2.367,13 (fl. 69), do que impacta apenas na **inexistência** do valor exigido na competência de setembro de 2017 de R\$ 2.196,26 (R\$ 2.196,26 – R\$ 2.725,04), já que não havia exação do ICMS DIFAL para a competência de setembro de 2018 (fl. 59), **remanescendo a infração no valor de R\$ 568.426,30** (R\$ 570.622,55 – R\$ 2.196,25), após a exclusão de setembro de 2017.

No tocante à segunda alegação recursal de que a base de cálculo da DIFAL, constante do lançamento de ofício, é maior do que o valor da operação, estabelecida no art. 13, IX da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96, temos de esclarecer que o cálculo para apuração do ICMS DIFAL não parte do valor da mercadoria informada no documento fiscal, sendo majorada para apuração do **diferencial** de alíquota devido ao Estado de destino, pois o ICMS a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal, conforme ocorreu a exemplo de:

NF nº	Data	Orig	Item	B. Calc	Alíq.	ICMS Cred	Vlr Op	B. Calc.	Alíq.	ICMS DIFAL	PAF
24831	24/01/2017	SP	Alavanca	503,58	7%	35,25	468,33	571,13	18%	67,55	Fl. 60

Em consequência, o procedimento adotado pela fiscalização encontra respaldo no art. 17, XI, c/c o § 1º, inciso I da Lei nº 7.014/96, que estabelece que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, conforme a seguir:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

[...]

XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado.

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos VI, XI e XI-A do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
 (...)

Há de registrar que tal dispositivo legal está de acordo com o previsto no art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal, assim como no art. 13, c/c o seu § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que estabelecia, à época, que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, ou seja, o “cálculo por dentro” na formação da base sobre a qual deve incidir o tributo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, premissa básica do ICMS.

Portanto, a sistemática utilizada pelo autuante está respaldada na legislação, visto que a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interestadual, **premissa básica do ICMS**, resulta montante aquém em relação a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interna, pois, inegável tratar-se de bases de cálculo diversas em decorrência da integração do ICMS incidente, **apesar de reportar-se a único valor da operação**, pois o ICMS a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, **esta, repita-se, de única mensuração**, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal, razão de não acolher, também, o

pedido de diligência para revisão fiscal e redução do ICMS devido, neste sentido.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 568.426,30, após exclusão de setembro/2017.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 178891.0027/22-0, lavrado contra **TRANSPORTADORA MOSCATO TRANSPORTE RODOVIÁRIO LTDA.** devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 568.426,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS