



CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA



RECURSO DE OFÍCIO: 042/2013

AUTO DE INFRAÇÃO: 1514163000726-3

RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECORRIDA: CARVALHO ATACADO DE ALIMENTOS LTDA

RELATOR: CONSELHEIRO JÂNIO CURY QUEIROZ

Sessão realizada em 06 de novembro de 2013.

ACÓRDÃO Nº 192/2013

EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. MERCADORIA ADQUIRIDA PARA O CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRESUNÇÃO SIMPLES. O FISCO DEVE FAZER PROVA DO ATO CONSTITUTIVO DE LANÇAMENTO. IMPOSTO E MULTA INDEVIDOS.

I. Recurso de ofício conhecido e não provido para manter a decisão de Primeira Instância que julgou o Auto de Infração improcedente.

II. Decisão por unanimidade.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício em razão de decisão de primeira que julgou improcedente o Auto de Infração nº. 1514163000726-3, lavrado contra a empresa Carvalho Atacado de Alimentos Ltda., cuja acusação era de haver deixado de recolher o ICMS, correspondente à aplicação de percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo utilizada pelo fornecedor, em operação interestadual de aquisição de mercadoria para o consumo do estabelecimento, relativamente ao exercício de 2007.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA



Fundamenta-se o auto em questão nos artigos 1º, § 1º, inciso IX; 2º, inciso XIII; 23, § 2º e 24, inciso XII, da Lei nº. 4.257/89, combinados com os artigos 87, inciso II, “a” e 166, § 4º, inciso XXII, do RICMS.

Aplicada a título de penalidade a multa do art. 78, inciso II, "b" da Lei nº. 4.257/89, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 4.892/96.

Inconformado, o contribuinte apresentou sua defesa, dentro do prazo regulamentar, alegando, resumidamente, o seguinte:

- Preliminarmente, levanta a tese de nulidade do lançamento tributário em decorrência da extrapolação do prazo estipulado de 60 (sessenta) dias para conclusão dos trabalhos de auditoria fiscal, prefixado no Termo de Início de Fiscalização, posto que inexistente documento por escrito autorizando expressamente a prorrogação da ação fiscal, omissão que traduz afronta ao disposto no art. 196, Parágrafo único, do CTN, e ao art. 83, § 2º, da Lei nº 3.226/73;

- No mérito, alega a inocorrência da conduta infracional atribuída à autuada, afirmando que as mercadorias adquiridas (Sacolas e Bobinas) foram adquiridas para revenda, principalmente, para atender os estabelecimentos do grupo denominado de **Carvalho e Fernandes Ltda.**, conforme cópias de notas fiscais de vendas dos referidos produtos, doc. 03;

- No mérito, aduz que a própria natureza do estabelecimento autuado (Comércio Atacadista) impede a utilização da mercadoria como material de consumo. Dessa forma, ao receber a mercadoria, a Impugnante registrou sua entrada através do CFOP 2102- Compra pra Comercialização, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento do ICMS pela sistemática dos arts. 905 a 913 do RICMS;

- Reforça, por fim, que a Autoridade Fiscal desconsiderou a informação de que a mercadoria destinava-se à revenda; desconsiderou o pagamento efetuado equivalente a 4% (quatro por cento) sobre o valor de aquisição das mercadorias; não observou a saída da mercadoria como venda para outros contribuintes; está exigindo o imposto correspondente a alíquota de 10% (dez por cento), sem sequer deduzir o valor recolhido de 4% (quatro por cento), embora já reconheça tal recolhimento no relatório do Auto de Infração;

- Acostou à defesa apresentada, cópia do Livro Registro de Inventário de 31/12/2007, demonstrando a existência de parte da mercadoria no estoque de mercadoria para revenda, doc. 04.

Finaliza a defesa pedindo a improcedência da ação fiscal.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA



A autoridade julgadora de primeira instância acatou os argumentos expendidos pela autuada, sustentando que o fisco se fundou em presunção simples, sem a devida comprovação fática, o que ensejara dúvidas quanto ao resultado apurado pelo autuante, implicando na improcedência da autuação, com a consequente desoneração do contribuinte em relação à obrigação tributária, o que motivou o presente recurso de ofício, nos termos do art. 97, caput, da Lei 3.216/73.

A Procuradoria Tributária, em seu Parecer nº 160/2013, manifestou-se pelo conhecimento e não provimento do recurso de ofício, no sentido de manter a decisão de Primeira Instância para considerar o Auto de Infração improcedente.

É o Relatório.

VOTO DO RELATOR

Em preliminar.

A preliminar de nulidade decorrente do descumprimento de prazo para a realização dos trabalhos fiscais e da inexistência de Termo de Encerramento de Fiscalização da ação fiscal deixará de ser apreciada tendo em vista que, no mérito, o julgador acolhera as razões suscitadas pela recorrente. Assim, esta autoridade julgadora não se manifestará em relação à invalidade decorrente da alegada violação dos pressupostos do lançamento, exatamente para não ensejar a feitura de novo lançamento, nos moldes do inciso II do art. 173 do CTN, cujo mérito já tenha se revelado inconsistente ( princípio da economia processual). Portanto, conforme o disposto acima, resta concluir que não merece prosperar a tese de nulidade do lançamento proposta na preliminar acima analisada.

Passo, agora, à análise do mérito.

Trata o presente processo da cobrança de diferencial de alíquota de ICMS incidente sobre a entrada de bem destinado ao ativo ao consumo do contribuinte, oriundo de outra Unidade da Federação.

Com efeito, dispõem, respectivamente, o art. 1º, inciso IX, art. 2º, inciso XIII, art. 23, § 2º, e art. 24, inciso XII, da Lei nº 4.257/89 que, *verbis*:

*"Art. 1º O imposto regido por esta lei tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação,*



CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA



*ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*§ 1º O imposto incide sobre:*

*(...)*

*IX - entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada a consumo ou ativo permanente;"*

.....

*"Art. 2º Considera-se ocorrido o fato gerador no momento:*

*(...)*

*XIII - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada a consumo ou ativo permanente;"*

.....

*"Art. 23. As alíquotas do imposto, observado o disposto no art. 23-A, são:*

*(...)*

*§ 2º Na entrada de mercadorias oriundas de outros Estados, destinadas a uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento, ou na utilização de serviços cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, alcançada pela incidência do ICMS, o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual."*

.....

*"Art. 24. A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*XII - o valor da operação ou da prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no Estado de origem, na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo permanente, ou de serviço, cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, e não esteja vinculado a operação ou prestação subsequente;"*



CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA



Complementando o disposto acima, o art. 166, § 4º, XXII, do RICMS estatui como caracterizadora de infração a falta de recolhimento do imposto na forma e no prazo previsto na legislação.

Depreende-se, pelos dispositivos supracitados, que o contribuinte deverá recolher a diferença entre a alíquota interna e a interestadual relativamente a mercadorias oriundas de outros Estados, destinadas a uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No caso em tela, o fiscal procedeu à lavratura do auto de infração alegando a falta de recolhimento da diferença de alíquota de ICMS relativamente a bem oriundo de outro Estado da Federação, remetido com a alíquota interestadual de 7% (sete por cento), destinado ao uso ou consumo do contribuinte, conforme notas fiscais discriminadas no Mapa Roteiro Levantamento do ICMS Diferencial de Alíquota (fls. 04/06). Como o contribuinte, beneficiário do regime especial de atacadista, já recolheu o percentual de 4% (quatro por cento) sobre as referidas entradas, foi cobrada a diferença correspondente a 6% (seis por cento) sobre as mesmas aquisições, consoante discriminado no Levantamento Fiscal, com vistas a complementar o percentual de 10% (dez por cento) devido a título de diferencial de alíquota.

Nas suas razões de defesa, a Impugnante alegou, basicamente, que a mercadoria adquirida (Sacolas e Bobinas), sob o CFOP 2102 - Compra para Comercialização, foram adquiridas para revenda, principalmente, para atender os estabelecimentos do grupo denominada de **Carvalho e Fernandes Ltda.** Ressaltou, ainda, que em decorrência da própria natureza do estabelecimento do ramo atacadista, não faria qualquer sentido a utilização da referida mercadoria como material de consumo, posto que alguns produtos podem ser adquiridos para consumo em determinado estabelecimento e esse mesmo produto ser adquirido para revenda em outro estabelecimento, como seria no caso da defendente. Demais disso, o destino da mercadoria cabe ao adquirente, e não ao Fisco, argumentou. Para comprovar suas alegações, acostou cópias de notas fiscais de vendas dos referidos produtos para empresa do referido grupo econômico, amostra que abrangeu alguns períodos do exercício fiscalizado.

Cumpra admitir que as alegações da recorrente mostram-se plausíveis.

Com efeito, carece de fundamentação fática e legal a presunção proposta pela autoridade fiscal, calcada no entendimento de que em decorrência da natureza das mercadorias adquiridas, *in casu*, sacolas, sacos plásticos ou bobinas picotadas, material característico para uso ou consumo, implicaria, necessariamente, o uso ou consumo das mesmas no estabelecimento adquirente. À evidência, consoante amostra de notas fiscais de saída acostada



CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA



pela defendente, os referidos produtos foram regularmente comercializados, tendo sido inclusive adquiridos para tal finalidade, consoante indicação do CFOP 2102 (compra para comercialização) nas entradas dos mesmos. Demais disso, não há qualquer vedação para tal prática comercial no Decreto do Regime Especial Atacadista (Dec. nº 10.439/2000).

Portanto, carece de comprovação fática e legal a argumentação do Fisco. Nesse sentido, dispõe o art. 333, I e II do CPC que, *verbis*:

*"Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor."*

Portanto, ao Fisco cumpre fazer prova constitutiva de seu direito e ao contribuinte, incumbe a prova da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (Fisco). *In casu*, o Fisco não logrou comprovar o fato constitutivo de seu direito (limitou-se a embasar o lançamento em mera *presunção simples* considerando apenas algumas características das mercadorias adquiridas sem considerar outras variáveis envolvidas ou até mesmo maior aprofundamento de auditoria fiscal). Ora, simples alegações não são suficientes para formar a convicção do julgador, surgindo a imprescindibilidade da prova da existência desses fatos alegados pelas partes, pois *allegatio et non probatio quasi non allegatio*. Quanto ao contribuinte autuado, este, ao alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco, apresentou razoáveis argumentos e alguns elementos comprobatórios de suas alegações.

Nesse sentido, o ônus da prova é regra de julgamento, cabendo ao julgador, quando da prolação da decisão, proferir julgamento contrário àquele que tinha o ônus da prova e dele não se desincumbiu. Não tendo o Fisco apresentando prova razoável que infirmasse as operações do autuado, certo que não se desincumbiu de seu ônus processual.

Bem de ver, a autoridade fiscal, no exercício de sua competência legal, poderá descobrir fatos que indiciem ou demonstrem meras irregularidades ou até mesmo fraudes. Assim, em contrapartida, cabe ao contribuinte demonstrar a exatidão dos seus registros e desmerecer os fatos apurados pela fiscalização. Nada é mais do que um confronto de documentos.

Portanto, não pode prosperar a ação fiscal, visto estar fundada em *presunção simples*, sem a devida comprovação fática, fato este que enseja dúvidas quanto ao resultado



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**



apurado, podendo gerar a cobrança de crédito tributário indevido.

Assim, voto pelo conhecimento do recurso de ofício e nego-lhe provimento para manter a decisão de Primeira Instância e considerar o Auto de Infração improcedente.

É o Voto.

**DECISÃO**

A Segunda Câmara Recursal do Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 06 de novembro de 2013, por unanimidade, conheceu do recurso de ofício, mas negou-lhe provimento para manter decisão de Primeira Instância e considerar o Auto de Infração improcedente. Participaram do julgamento os Conselheiros Jânio Cury Queiroz, Maria Cristina Lages Rebêllo Castelo Branco, representantes do Fisco, Paulo Antônio Teixeira de Sousa e Aloísio Ernesto Soares da Costa Filho, representantes dos contribuintes, e a Procuradora do Estado Christianne Arruda.

Publique-se. Registre-se e Comunique-se.

Sala de Sessões do Conselho de Contribuintes do Estado do Piauí, em Teresina (PI),  
06 de novembro de 2013.

Jânio Cury Queiroz-Conselheiro-Relator

Maria Cristina Lages Rebêllo Castelo Branco-Conselheira

Paulo Antônio Teixeira de Sousa - Conselheiro

Aloísio Ernesto Soares da Costa Filho – Conselheiro

Christianne Arruda - Procuradora do Estado