

**PROCESSO** - A. I. Nº 271581.0701/09-3  
**RECORRENTE** - C.B.B. COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0064-03/10  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 10/06/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0112-12/11

**EMENTA:** ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. a) MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Autuada não consegue elidir a acusação. b) DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIOR EM DOCUMENTOS FISCAIS. É vedada a utilização de crédito fiscal em valores maiores do que aqueles previstos na legislação. Infrações mantidas. 2. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Autuada destaca o imposto a título de substituição tributária nos documentos fiscais que emite, porém não o recolhe. Mantida a imputação fiscal. DIFERIMENTO. REFEIÇÕES. AQUISIÇÕES PARA CONSUMO PELOS FUNCIONÁRIOS DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Dispositivo legal prevê o recolhimento do ICMS pelo adquirente das refeições. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela Procedência do Auto de Infração, exigindo ICMS no valor total de R\$480.995,57, acrescido das multas de 60% e 150%, previstas no art. 42, VII, “a”; II, “f”; e V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado em 25/08/2009 decorre de quatro infrações, todas objeto do Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, como transcritas:

**Infração 01** - Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, com imposto reclamado de R\$ 2.003,57 e multa de 60%, fato verificado no exercício de 2005, meses de janeiro (R\$ 494,04), fevereiro (R\$ 424,95), maio (R\$ 831,80) e novembro (R\$ 158,94) e no exercício de 2006, mês de setembro (R\$ 93,84);

**Infração 02** - Falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo, em operações internas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, mesmo tendo cobrado dos destinatários das mercadorias, no valor total de R\$ 475.193,45, mais a multa de 150%, fato verificado nos exercícios de 2005, meses de janeiro (R\$ 14.925,47), fevereiro (R\$ 10.129,77), março (R\$ 4.949,87), abril (R\$ 4.010,58), maio (R\$ 4.644,99), junho (R\$ 3.636,62), julho (R\$ 18.667,25), agosto (R\$ 26.072,48), setembro (R\$ 30.232,52), outubro (R\$ 35.350,23), novembro (R\$ 52.323,85) e dezembro (R\$ 56.234,26) e 2006, meses de janeiro (R\$ 36.573,57), fevereiro (R\$ 20.851,98), março (R\$ 38.021,07), abril (R\$ 28.566,06), maio (R\$ 19.035,32), junho (R\$ 9.343,44), julho (R\$ 10.684,24), agosto (R\$ 8.704,50), setembro (R\$ 9.969,90), outubro (R\$ 9.872,63), novembro (R\$ 9.558,56) e dezembro (R\$ 12.834,29).

**Infração 03** - Falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários da empresa, no valor de R\$ 1.190,58, mais multa de 60%, fato verificado no exercício de 2005, meses de janeiro (R\$ 102,40), março (R\$ 160,00), maio (R\$ 80,00), junho (R\$ 85,60) e julho (R\$ 81,60) e 2006, meses de janeiro (R\$ 116,00), fevereiro (R\$ 104,00), abril (R\$ 92,80), maio (R\$ 84,64), junho (R\$ 72,86), julho (R\$ 53,36), agosto (R\$ 53,36), setembro (R\$ 47,84), outubro (R\$ 37,72) e dezembro (R\$ 18,40);

**Infração 04** - Utilização indevida de crédito fiscal em decorrência de destaque de imposto a maior em documentos fiscais, com débito apurado no valor de R\$ 2.607,97, além da multa de 60%, fato constatado nos exercícios de 2005, meses de julho (R\$ 7,75), setembro (R\$ 518,50), outubro (R\$ 871,38), novembro (R\$ 243,70) e dezembro (R\$ 586,02) e 2006, meses de janeiro (R\$ 62,22), fevereiro (R\$ 297,46), março (R\$ 2,73), agosto (R\$ 5,32), setembro (R\$ 4,99), novembro (R\$ 4,11) e dezembro (R\$ 3,79).

Da apreciação dos argumentos defensivos alegados pelo autuado, além das contrarrazões do fiscal autuante, a 3ª JJF, à unanimidade, decidiu pela procedência da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

*“Inicialmente, verifico que relativamente à solicitação do autuado em realização de diligência, que os elementos constantes do processo são suficientes para a apreciação do mesmo, de acordo com o artigo 147, Inciso i, alínea “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, razão pela qual indefiro o mesmo:*

**Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:**

**I - de diligência, quando:**

**a)** o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

*O mesmo ocorre em relação ao requerimento de realização de perícia técnica junto aos estabelecimentos vendedores dos produtos que o autuado nega ter adquirido. O suporte jurídico para tal, encontra-se no mesmo diploma legal, artigo 147, Inciso II, alínea “b”:*

**Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:**

...

**II - de perícia fiscal, quando:**

**a)** a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

**b)** for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

*Existem nos autos elementos suficientes para o julgamento do feito, razão pela qual igualmente indefiro o pleito do autuado, além do fato de não ter apontado o autuado pontos que ensejariam a realização de diligência, como erro ou equívoco material cometido pelo autuante.*

*Passo, pois, à análise do mérito. O Auto de Infração foi lavrado diante da constatação de quatro irregularidades atribuídas ao contribuinte. A primeira delas diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, tendo a empresa autuada posicionado-se pela existência do direito em tais operações, embora sem destacar em qual norma legal estaria estribada sua afirmação.*

*A Lei nº. 7.014/96 estabelece em seu artigo 29 que:*

**Art. 29 -** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

**§ 1º -** O uso do crédito fiscal ocorrerá:

...

**II -** a partir de 1º de janeiro de 2011, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

*Ou seja, a partir do momento em que a legislação estipula prazo para a possibilidade de apropriação do crédito fiscal, isto significa que anteriormente a vigência do mesmo, tal possibilidade encontra-se vedada, fato que o próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo decreto nº. 6.284/97 em seu artigo 93, Inciso V, alínea “b”, confirma a regra da Lei geral, em atenção à Lei Complementar 97/96, que, contrariamente ao afirmado pelo autuado, estipula as regras de caráter genérico a serem seguidas pelos Estados e Distrito Federal no que concerne ao ICMS.*

*Assim, fica desconstruída a tese defensiva, devendo ser mantido o lançamento, constatada a apropriação de tais créditos pelo contribuinte, como demonstrado à fl. 13.*

*Quanto à segunda infração, ou seja, a falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo, em operações internas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, mesmo tendo cobrado dos destinatários das mercadorias, a defesa apegase à alegação de que não há que se falar em substituição tributária, eis que só existe co-responsabilidade frente ao comprovado inadimplemento do contribuinte.*

*Todavia, o fato verificado pelo autuante foi o cálculo do imposto retido por substituição, o seu destaque na nota fiscal de venda, porém, sem o correspondente recolhimento, sem se cogitar tratar-se apenas e tão somente de co-responsabilidade, e sim, de responsabilidade. Na verdade, trata-se de obrigação de natureza principal, a retenção e recolhimento do ICMS em operações previstas pela legislação, geralmente envolvendo produtos elencados na norma legal. O contribuinte, é, pois, responsável pelo recolhimento do imposto devido pela operação que ele próprio realiza, como, igualmente, pelo imposto devido a título de sujeito passivo por substituição, figura diversa da sujeição passiva por solidariedade, como se apegue a defesa. É a chamada tributação “para a frente”, onde o estabelecimento vendedor retém e recolhe o tributo que seria devido e recolhido em operação posterior, pelo destinatário de suas mercadorias.*

*Tal previsão legal encontra-se no Artigo 150 da Constituição Federal, em seu § 7º:*

*§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº. 3, de 1993):*

*A nível infra-constitucional, utilizando-se da autorização contida na Carta Magna, a Lei nº. 7.014/96, assim dispõe:*

**Art. 8º** - São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

...

**II** - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

*Já o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, estabelece em seu artigo 353, Inciso II, item 2.1, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária nas operações de saídas internas que realizarem com os produtos que elenca, dentre os quais “cervejas e chopes – NCM 2203.*

*A mencionada Lei nº. 7.014/96, ao arrimo da disposição constitucional, estabeleceu em seu artigo 42, Inciso V, alínea “a”, a tipificação do descumprimento de tal regra, como infração, estabelecendo uma das mais severas penas, a título de multa (150%).*

*A defesa, apegando-se apenas à discussão doutrinária, não atentou para os aspectos de fato da infração apontados pelo autuante, e não consegue apresentar qualquer prova, indício ou fato que venham a destituí-la, diante da sua condição cadastral de indústria de bebidas, fabricante de cerveja e chopes, conforme informação cadastral constante dos autos, explicitada até na sua razão social, trabalhando, equivocadamente, na tese de co-responsabilidade, quando no caso presente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é direta pelo autuado, por força de imposição legal, independentemente da relação contratual, ou do adimplemento ou não do destinatário da mercadoria, o qual, repito, for determinação legal fica desonerado de qualquer recolhimento, tendo em vista que o imposto devido nas suas operações subsequentes já lhe foi cobrado pelo atacadista ou industrial por ocasião da venda realizada, inclusive a parcela relativa ao imposto devido por substituição tributária, foi devidamente destacado no documento da venda realizada pelo autuado. Aliás, uma simplória verificação nos livros do autuado apensados aos autos, especialmente o Registro de saídas de Mercadorias é suficiente para se constatar que a mesma lança o valor do imposto a título de substituição a cada saída realizada. E assim não poderia ser diferente. Por tal razão, fica a mesma mantida, nos termos do documento elencado à fl. 54.*

*Já o item 03 da autuação, inicialmente convém fazermos uma distinção: quando as refeições são fornecidas pela empresa aos seus funcionários, quando ela própria as confecciona, adquirindo os ingredientes, os utensílios utilizados no preparo das mesmas e os funcionários do refeitório igualmente são seus empregados, e quando a empresa fornece as refeições aos seus funcionários, através de uma empresa contratada especificamente para tal fim. No primeiro caso, trata-se de hipótese abrangida pela incidência do ISS, ao passo, que no caso ora apreciado, a hipótese, de forma incontroversa é fato gerador do ICMS. O julgado mencionado pela defesa, trata-se de fornecimento de refeições próprio, e não através de empresa contratada especificamente para tal fim (preparo e fornecimento). As notas fiscais acostadas pelo autuante ao processo, comprovam tal sustentação.*

*O que o legislador permite, quando o fornecimento de refeições se dá através de empresa de refeições industriais é a postergação do recolhimento do imposto para momento posterior ao fornecimento das mesmas, prática esta conhecida como diferimento. A operação não perde o caráter de tributada, apenas o recolhimento do imposto devido é transferido para outro momento, posterior ao fato gerador, e previsto na legislação. A previsão legal do diferimento, encontra-se no artigo 342 do RICMS multicitado:*

**Art. 342.** A substituição tributária por diferimento diz respeito às situações em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação efetuada no presente é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria ou do bem, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior, ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que vier a ocorrer determinada operação, prestação ou evento expressamente previstos pela legislação.

*Note-se que o legislador fala em substituição tributária, e não, como pretende o autuado, solidariedade ou co-responsabilidade, figuras jurídicas distintas daquelas objeto do Auto de Infração. Aliás, assim dispõe a Lei nº. 7.014/96:*

**Art. 7º** - Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.

...

§ 2º - O regulamento poderá submeter ao regime de diferimento operações ou prestações, estabelecendo o momento em que devam ocorrer o lançamento e o pagamento do imposto, ficando atribuída a responsabilidade por substituição ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento.

Quanto a jurisprudência mencionada pela defesa, acredito tratar-se de equívoco, vez que o entendimento pacificado nos Tribunais superiores é que o ICMS é devido no fornecimento de refeições, prova disso é o julgamento do Recurso Extraordinário 144795/SP, assim entendido na ótica do Ministro Ilmar Galvão:

**RE 144795 / SP - SÃO PAULO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

**Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO - Julgamento: 19/10/1993 Órgão Julgador: Primeira Turma**

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO QUE CONSIDEROU LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO NA OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS CONSUMIDAS NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, DE CONFORMIDADE COM A LEI N. 6.374, DE 1. DE MARÇO DE 1989. ALEGADA AFRONTA AOS ARTS. 34, PARS. 5. e 8., DO ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, B E PAR. 2., IX E XII; E 156, IV, DO TEXTO PERMANENTE DA CARTA DE 1988. Alegações improcedentes. Os dispositivos do inc. I, b e do par. 2., inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas a circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação). Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Consequentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS. Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8º, parágrafos. 1º e 2º, do Decreto-lei n. 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP. O Estado de São Paulo, por meio da Lei n. 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, par. 8, do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convenio n. 66/88. Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei n. 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado a tributação das operações em referência, inexistindo espaço para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Recurso não conhecido.**

A acusação fiscal se procedeu com robustez nas provas, de forma a dirimir qualquer dúvida existente sobre o débito, estribada na legislação estadual, especialmente o Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº. 6.284 /97, artigo 343, inciso XVIII, que atendendo a norma geral da Lei 7.014/96, determina que é diferido lançamento do ICMS incidente nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente, comando repetido pelo Regulamento do ICMS em seu artigo 343, inciso XVIII.

Assim, o autuado não elide o lançamento do item 03, embora o mesmo esteja comprovado, inclusive com cópia de nota fiscal de lanches emitida por R & R Refeições à fl. 185, e demonstrativo de fl. 186, motivo pelo qual entendendo deva ser o mesmo mantido em sua inteireza.

Quanto ao item 04 da autuação, a arguição da defesa foi realizada conjuntamente com a de número 01, já analisada, sendo a posição do autuado, pela simples negativa do fato, sem, contudo, apresentar qualquer elemento de fato ou direito que embase suas alegações. A alegação sem provas, perde qualquer efeito quer prático, quer no mundo do direito. O autuante elaborou demonstrativo minucioso, elencando as notas fiscais cujos créditos fiscais foram apropriados a maior, sem que houvesse o contraponto da defesa, que apenas abordou a questão de forma genérica e superficial. A legislação dispõe que o crédito deve ser apropriado especialmente a multicitada Lei nº. 7.014/96. Por tal razão, mantenho a infração.

Dessa forma, não tendo sido elididas as acusações fiscais por parte da empresa autuada, além do autuante ter agido em estrito cumprimento da legislação em vigor, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração."

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionado às fls. 232 a 239, o contribuinte retorna aos autos e, de início, pugna pela improcedência da autuação.

No mérito, ataca a acusação fiscal contida nas infrações 1 e 4 dizendo que é direito seu creditar-se do valor do ICMS destacado nas notas fiscais objeto da autuação por se tratarem de aquisições de bens ou mercadorias para seu uso, consumo ou ativo permanente. Aduz que uma análise mais

detida dos seus documentos contábeis poderá demonstrar que “*não houve destaque maior do ICMS*”.

Afirma que a referida utilização do crédito fiscal atende aos ditames da legislação estadual, e que mesmo assim, fora desconsiderada pelo Fisco autuante. Pugna pela conversão do PAF em diligência, com o objetivo de verificar-se “*a regularidade da atuação da empresa e, consequentemente, a inexistência de débitos de ICMS*”.

Quanto à infração 2, diz, inicialmente, que “*não há que se falar em substituição tributária, eis que só existe co-responsabilidade frente ao comprovado inadimplemento do contribuinte*”, aduzindo que deveria o Fisco examinar a regularidade do contribuinte, direto (substituído), verificar a possível inadimplência e exigir-lhe o tributo. Entende o contribuinte, que uma vez frustrada tal cobrança, é que poderia ser exigido o imposto do responsável solidário. Nesse raciocínio, entende o recorrente que deveria ter sido chamado, pelo fisco, a apresentar os elementos que “*marcaram seu relacionamento contratual com as empresas que adquirem seus produtos*”, e na eventualidade da não apresentação dos referidos elementos, “*a infração seria de mera irregularidade*”. Em socorro dos seus argumentos, cita Marçal Justen Filho - tese sobre a Sujeição Passiva Tributária.

Prossegue, concluindo a respeito do trecho transcrito do ilustre professor, que do fenômeno da responsabilidade tributária coexistem duas normas de maneira não autônomas, pois, do contrário, restaria possível a cobrança de um mesmo tributo de dois sujeitos distintos, constituindo-se, então a bitributação, vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro. Nessa esteira, protesta pela realização de perícia fiscal com vistas à apuração dos valores eventualmente devidos, e a consequente busca da satisfação do crédito junto aos contribuintes.

Aduz que “*no momento em que a responsabilidade solidária é interpretada nos termos do Código Civil, cria-se para o contribuinte uma nova obrigação tributária, eis que estará suscetível de ser-lhe exigido o adimplemento por um tributo que não deu causa e que não se insere dentre as suas obrigações*”. Nesse sentido, diz ser evidente que o fisco labora em equívoco, pois do contrário, se estaria admitindo a possibilidade de se inserir novo tributo por via de Lei ordinária quando a Constituição em seu art. 146, III, determina que tal matéria será necessariamente objeto de lei complementar. Conclui, dizendo que “*a responsabilidade solidária a que se quer atribuir à recorrente possui caráter subsidiário, sendo dessa forma, e somente desta forma, compatível com o nosso sistema normativo*”.

Por fim, assevera que o legislador determinou, não empregando a discricionariedade, que o fisco deverá exigir o imposto sempre do contribuinte direto, aquele que deu causa à obrigação, enquanto que o devedor solidário somente responderá pelo inadimplemento do crédito tributário.

Quanto à infração 3, diz que a discussão travada acerca da incidência do ICMS ou ISS no fornecimento de alimentação, girou em torno de alimentação prestada por estabelecimento cuja atividade final era o fornecimento de alimentação, o que ensejou a edição da Súmula nº 163 do STJ. Contudo, entende o recorrente, que o fornecimento de alimentação a empregados não é alcançada pela incidência do ICMS. Transcreve ementa do julgado do STJ no RO em MS nº 11.502-SE. Alega que a sede do recorrente, além de não se encontrar na zona urbana, está obrigada, por força de convenção coletiva de trabalho, a fornecer alimentos aos seus funcionários.

Por fim, pugna pelo conhecimento do Recurso Voluntário interposto, para que sejam cancelados os valores impugnados e, consequentemente, seja arquivado o respectivo processo administrativo.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria José Ramos Coelho, fls. 253 a 256, inicialmente, registra que o recorrente repisa os argumentos esposados em sede de defesa e apreciados pela 1ª Instância administrativa.

Quanto aos requerimentos de diligência fiscal e perícia técnica falecem de indicação precisa dos pontos a serem investigados, além do fato de que constam nos autos elementos probatórios suficientes para apreciação e valoração das infrações fiscais. Entende que devem ser rechaçados os referidos requerimentos, vez que padecem de amparo legal.

Informa que as imputações fiscais restam claras, devidamente tipificadas e fundamentadas na legislação tributária estadual e na LC nº 87/96. Informa também, que o lançamento de ofício atende ao disposto no art. 39, do RPAF/Ba.

Aduz que o recorrente, sem mencionar a legislação, atem-se a assegurar a legalidade na utilização do crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Salienta que o art. 29, §1º da Lei nº 7.014/96 estabelece que a partir de 2011, será possível a apropriação do crédito fiscal. Diz que, conforme se verifica no demonstrativo fiscal, fl. 13, o contribuinte apropriou-se indevidamente dos referidos créditos.

Quanto à infração 2, a ilustre representante da Procuradoria Fiscal, afirma que o ponto essencial da questão está na cobrança do imposto retido por substituição, o correspondente destaque na nota fiscal de venda, contudo sem o correspondente recolhimento do tributo. Entende que não há como se cogitar de responsabilidade subsidiária, pois, trata-se claramente de responsabilidade principal por descumprimento de obrigação principal, qual seja, retenção e recolhimento de ICMS. Para corroborar tal entendimento, afirma que o art. 8º, II, da Lei 7.014/96, disciplina a matéria com clareza, bem como o art. 353, inciso II, item 2.1, do RICMS/BA, estabelece a responsabilidade do sujeito passivo pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária nas operações de saídas internas que realizarem com os produtos que lista, dentre os quais cervejas e chopes. - NCM 2203.

Entende restar demonstrada a responsabilidade do recorrente pela retenção e recolhimento do imposto exigido – por substituição, tudo por força de dispositivo legal, mesma regra que desonera do recolhimento do imposto exigível na operação em comento, o destinatário das mercadorias, haja vista que o imposto que lhe seria exigido nas suas operações subsequentes foi cobrado pelo atacadista ou industrial, inclusive a parcela relativa ao imposto devido por substituição tributária.

Com referência à infração 3, diz a representante da PGE/PROFIS que o recorrente se vale de jurisprudência que trata de fornecimento de refeições a empregados pela própria empresa e não por empresa contratada, conforme motivo da autuação. Aduz que constam, nos autos, provas do cometimento da infração, fls. 185/186. Lembra que a legislação do ICMS estabelece que quando o fornecimento de refeições ocorre através de empresa de refeições industriais é permitido recolhimento do imposto por diferimento, que tem previsão no art. 342 do RICMS/BA e no art. 7º, §2º da Lei nº 7.014/96.

Quando trata da infração 4, diz que o recorrente nega o cometimento da infração sem fazer juntar aos autos quaisquer elementos capazes de descaracterizar o demonstrativo elaborado pelo representante do fisco, que relaciona, de forma detalhada, as notas fiscais em cujos créditos foram apropriados a maior.

Conclui, opinando pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

Na assentada de julgamento a ilustre procuradora assistente da PGE/PROFIS, Dra. Aline Solano Casali Bahia se manifestou, observando que a conduta descrita na Infração 2 “*falta de recolhimento do ICMS retido (...)*” configura crime contra a ordem tributária (artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990). Diante disso, requer seja extraída cópia integral dos autos e encaminhada à INFIP, para que esta adote as providências cabíveis, devendo, inclusive, comunicar o fato ao Ministério Público Estadual.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 3ª JJF deste CONSEF, acórdão 0064-03/10, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

De início, registro que as razões recursais são as mesmas trazidas na defesa e foram exaustivamente apreciadas pela 3ª JJF.

O Recurso Voluntário em análise ataca a Decisão recorrida, tratando inicial e conjuntamente as infrações 1 e 4 que exigem, respectivamente, ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento e utilização indevida de crédito fiscal em decorrência de destaque de imposto a maior em documentos fiscais.

Quando ataca a Decisão recorrida o contribuinte argumenta que é direito seu creditar-se do valor do ICMS destacado nas notas fiscais objeto da autuação por se tratarem de aquisições de bens ou mercadorias para seu uso, consumo ou ativo permanente, e que uma análise mais detida dos seus documentos contábeis poderia demonstrar que não houve destaque maior do ICMS. Afirma também, que a utilização do crédito fiscal que fez uso atende aos ditames da legislação.

De início, vejo que elementos trazidos aos autos são suficientes para o convencimento deste julgador, motivo pelo qual entendo desnecessária qualquer diligência ou perícia neste PAF. Ademais, o recorrente não traz, especificamente, nenhum argumento que suscite dúvidas quanto ao lançamento.

No mérito, inicialmente tratando da infração 1, verifico que o recorrente fez uso de créditos fiscais quando ainda não lhe era possível fazê-lo. A redação do art. 29, §1º, II, da Lei 7.014/96 demonstra claramente que é direito do contribuinte creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, entretanto, o mesmo dispositivo determina que o uso do referido crédito fiscal ocorrerá apenas a partir de 1º de janeiro de 2011, quando tratar-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Ora, se a Lei determina a partir de quando é possível ao contribuinte fazer uso do crédito fiscal, qualquer utilização dos mesmos créditos em datas anteriores àquela determinada em Lei é indevida. Nessa mesma esteira o RICMS, regulamento aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, confirma a regra descrita acima, conforme seu art. 93, V, “b”, tudo de maneira a atender ao disposto na Lei Complementar nº 87/96.

No item 4, o recorrente concentra-se em apenas negar o cometimento da infração, sem juntar aos fólios deste processo qualquer elemento de prova capaz de elidir a acusação que lhe pesa. Noto que o demonstrativo fiscal que sustenta a autuação é bastante detalhado e indica nota fiscal a nota fiscal o destaque a maior do imposto, o que em ultima análise, no cálculo do crédito fiscal em valores indevidos. Verifico também que o contribuinte não se insurgiu, especificamente, contra o demonstrativo elaborado pelo autuante.

Assim sendo, quanto às infrações 1 e 4, adotando o mesmo roteiro do recorrente, não merece reparo a Decisão recorrida.

Quanto à infração 2, a exigência fiscal tem base na falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo, em operações internas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, mesmo tendo cobrado dos destinatários das mercadorias.

Em apertada síntese, a tese recursal cinge-se ao fato de que entende o contribuinte que a relação tributária, *in casu*, lhe imputa responsabilidade de caráter subsidiário, negando, pois, o instituto da substituição tributária.

A tese recursal viaja em caminho distinto da acusação. Os fatos trazidos aos autos demonstram que o contribuinte executou operação de venda com mercadorias alcançadas pela substituição tributária – NCM 2203, fez o destaque do imposto correspondente, contudo, não procedeu ao recolhimento do referido imposto aos cofres do Estado. Ora, a operação descrita impõe ao recorrente uma obrigação direta de retenção do imposto, em substituição, e o consequente recolhimento do tributo ao erário, restando caracterizado o descumprimento de obrigação principal. Diante disso, não há de se admitir a possibilidade da responsabilidade subsidiária, no caso em apreço, vez que resta claro que a exigência fiscal se funda no instituto da substituição tributária, com previsão constitucional - art. 150, § 7º, bem como no art. 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e no art. 353, II, 2.1, do RICMS/Ba., o que impõe ao recorrente a total responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas operações autuadas, fato este que desonera o destinatário das mercadorias de qualquer obrigação com relação ao recolhimento do referido imposto.

Nesse sentido, não há reparo a fazer na Decisão combatida.

Quanto à infração 3, o imposto é exigido em razão da falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários da empresa.

O recorrente diz que o fornecimento de alimentação a empregados não é alcançada pela incidência do ICMS, e transcreve, em seu socorro, ementa do julgado do STJ no RO em MS nº 11.502-SE.

A legislação trata a questão de fornecimento de alimentação a funcionários de empresas de duas formas distintas. O tratamento tributário dado às empresas que confeccionam as refeições dos seus funcionários dentro do seu próprio estabelecimento é distinto daquele dado àquelas que adquirem as refeições de outras empresas de refeições industriais. No primeiro caso, há incidência de ISS. No segundo caso, a incidência é do ICMS, contudo, por diferimento, a rigor do art. 342, XVIII, do RICMS/BA e do art. 7º, §2º da Lei nº 7.014/96.

No caso em apreço, a discussão se dá em torno do fornecimento de refeições a partir da aquisição das mesmas refeições de terceiros, conforme nota fiscal à fl. 158 e demonstrativo de fls. 159. É fato que, à luz dos elementos trazidos aos autos, o recorrente adquire as refeições que fornece aos seus funcionários. É fato, também, que tal operação lhe impõe o recolhimento do ICMS correspondente, ainda que por diferimento, conforme legislação acima citada. Para corroborar tal entendimento o i. julgador de primeiro grau transcreveu o julgamento do Recurso Extraordinário 144795/SP, proferido pelo Ministro do STF Ilmar Galvão.

Isto posto, à luz dos elementos constantes dos autos, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida. Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Por derradeiro, em atenção ao requerimento da PGE/PROFIS, proferido em mesa, recomendo a que por intermédio da autoridade fazendária da INFAZ de origem, sejam adotadas as providências sugeridas pela representante da Procuradoria, na forma consignada no relatório.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **271581.0701/09-3** lavrado contra a empresa **C.B.B. COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$480.995,57**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.802,12 e 150% sobre R\$475.193,45, previstas nos incisos VII, alíneas “a”, II, “f” e V, “a” do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 4 de maio de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS