

A. I. Nº - 217359.0001/11-9
AUTUADO - XILOLITE S/A
AUTUANTE - ITAMAR GONDIM SOUZA
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 25. 08. 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0237-01/11

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A alegação do impugnante de que o imposto exigido no Auto de Infração em lide foi recolhido pela empresa prestadora de serviço de transporte, razão pela qual inexistia imposto a recolher não restou comprovada. Os documentos apresentados pelo autuado não permitem estabelecer uma correspondência entre o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC com o Documento de Arrecadação Estadual – DAE. Infração subsistente. 2. DIFERIMENTO. RECEBIMENTO DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. Autuado elide parcialmente a autuação ao apontar a existência de equívocos no levantamento levado a efeito pelo autuante. O próprio autuante na informação fiscal acata o argumento defensivo e retifica o levantamento. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a nulidade arguida. Indeferido o pedido de realização de diligência e/ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/03/2011, exige crédito tributário no valor de R\$ 1.686.107,05, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.042.470,58, acrescido da multa de 60%. Consta que a empresa além de não efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS sobre as operações de prestação de serviço de transporte interestadual, utilizou-se do crédito relativo a essas operações;
2. Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários, nos meses de janeiro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 643.636,47, acrescido da multa de 60%. Consta que a empresa, na condição de adquirente de refeições destinadas a consumo por seus funcionários, deixou de efetuar a substituição tributária por diferimento, conforme determina o inciso XVII do art. 343 c/c os arts. 342 e 349 do RICMS/BA.

O autuado apresentou defesa às fls. 290 a 314, afirmando que não procedem as infrações que lhe são imputadas, pelas razões que passa a expor.

Argui a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o autuante, por equívoco, ao apurar a infração 02, que trata das entradas referentes a refeições de empregados, considerou uma base de cálculo diferente dos valores efetivamente despendidos sob essa rubrica, haja vista que ao invés de tomar como base de cálculo o valor das notas fiscais de entrada das refeições coletivas, considerou o valor da nota fiscal como sendo o valor do ICMS supostamente devido.

Realça que o valor total da nota fiscal foi considerado como sendo o valor devido de ICMS e, através de uma regra de proporção simples, ou seja, total da nota x 17% foi encontrada a base de cálculo, o que deve ser prontamente retificado.

Menciona, a título exemplificativo, que no mês janeiro de 2006, consoante fazem prova as Notas Fiscais de saídas nºs 000059 e 000069, emitidas pela Comercial de Alimentos Saboreart Ltda., Inscrição Estadual nº 31.458.009-PP, CNPJ nº 42.030.197/0001/51, o valor total das refeições fornecidas aos seus empregados foi de R\$ 9.184,07 (R\$4.124,14 + R\$5.059,93 – faturamento quinzenal, contudo, o autuante considerou esse valor como se fosse o valor devido de ICMS, e não a sua base de cálculo, o que não procede. Salienta que autuante cometeu esse mesmo lapso em todos os demais meses.

Frisa que sem sequer discutir o mérito da infração 02, que trata do fornecimento de refeições aos seus empregados, tem-se que esta deve ser prefacialmente considerada nula ou modificada para que os valores constantes na coluna “*Valor Histórico*” sejam transmudados para a coluna “*Base de Cálculo*”, já que os valores totais das notas fiscais, cujas cópias anexou à peça de defesa, foram indevidamente utilizados como o valor devido de ICMS, conforme demonstrativo que apresenta, passando a infração para o valor total de R\$ 109.418,20.

Afirma que, dessa forma, a infração 02 deve ter reconhecida sua nulidade ou sua base de cálculo retificada, para que não considere o valor total das notas fiscais de prestação de serviços como se tivesse sido o valor devido de ICMS.

Prosseguindo, diz que apesar de constar no Auto de Infração que não efetuou o recolhimento do ICMS referente às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, bem como o pagamento da exação relativa às entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus empregados, tais acusações não procedem.

Alega que apesar do pequeno lapso burocrático de não ter os conhecimentos de transportes e as notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços constando/destacando a retenção do ICMS, os valores foram totalmente quitados, conforme faz prova a vasta documentação que apensa.

Afirma que geralmente efetuava o pagamento dos transportes realizados e das refeições fornecidas, inclusive o ICMS, e, ato contínuo, os seus prestadores de serviços procediam ao recolhimento dos valores referentes ao ICMS, não tendo havido, em momento algum, qualquer prejuízo ao Fisco Estadual.

Registra que à exceção de um breve período e apenas das empresas que forneceram refeições aos seus empregados, que ora regulariza, com juros, multa e correção monetária, conforme documentos anexos, todos os recolhimentos foram efetuados pelos seus prestadores de serviços dentro dos prazos previstos nos arts. 126 e 127 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/97.

Diz que, em outros termos, apesar da pequena diferenciação burocrática entre a forma de recolhimento exigida no Auto de Infração em lide, ou seja, retenção e recolhimento pelo substituto tributário, e a forma de recolhimento do imposto que realizou, em parceria com as suas prestadoras de serviços, no caso, pagamento e pronto recolhimento, não existe, na essência, qualquer burla ao espírito da lei, que busca tão-somente que os tributos devidos ao Estado sejam efetivamente recolhidos.

Aduz que inobstante o pequeno lapso formal, que sequer está tipificado como infração a obrigação acessória, este não implicou em qualquer prejuízo material ao Fisco estadual. Acrescenta que consoante a vasta documentação que colaciona, inclusive livro e fichas do Registro de Saídas referentes ao período de 2006 a 2010, notas fiscais e guias de recolhimento, DAE de ICMS referente ao

mesmo período de 2006 a 2010, verifica-se que todos os valores devidos ao Estado da Bahia decorrentes das operações que realizou com sua prestadora de serviços de transportes, bem como fornecedores de refeições aos seus empregados, foram regamente recolhidos, não persistindo qualquer outro débito de ICMS.

Realça que reconhece o instituto da substituição tributária como um mecanismo que racionaliza a fiscalização dos tributos, permite uma maior arrecadação e dificulta a sonegação, dando uma maior praticidade às atividades fiscais. Transcreve lição de Sérgio Gonini Benício, nesse sentido. Acrescenta, contudo, que o instituto da substituição tributária não mira o recolhimento dúplice de um tributo, em decorrência de um mesmo fato gerador, ou seja, um recolhimento efetuado pelo substituto tributário e, outro, pelo substituído, mesmo porque se assim fosse o seu objetivo, este seria imoral, injusto e inconstitucional, pois o poder de tributar não pode ser arbitrário, sendo aplicável, ao caso, o princípio do “*non bis in idem*.”

Alega ainda que a substituição tributária, também, não objetiva que o substituto pague às suas expensas, tributos devidos por outrem, até por que isso seria contrário às diretrizes maiores do sistema constitucional tributário brasileiro, invocando, nesse sentido, lição de Roque Antônio Carraza, cujo teor reproduz.

Frisa que, além disso, a regra contida no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, veda ao Estado utilizar tributo com efeito de confisco.

Reitera que o instituto da substituição tributária não visa o recolhimento dúplice de um tributo, de sorte que, se o valor devido já foi efetiva e integralmente recolhido, pelo substituto tributário ou pelo próprio substituído, não pode o Fisco exigir que essa mesma exação seja paga novamente.

Realça que o Direito, que sempre é igual à concorrência da lógica, mais a razão e o bom senso, nunca poderia permitir uma exigência de tal gênero. Diz que, indiscutivelmente, o instituto da substituição tributária deve ser utilizado com grande cautela, para que não sejam atropelados princípios mezinhos do direito.

Evoca o art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, observando que este prescreve que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Cita e transcreve lição de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que a responsabilidade prevista no parágrafo único do art. 121 do CTN é a de tornar um terceiro eleito, indiretamente ligado ao fato gerador, como garantidor do pagamento devido pelo contribuinte, assim como, invoca o art. 128 do CTN reproduzindo sua redação.

Consigna que passando ao largo de querer argumentar em seu favor, ao menos neste momento, eventual inconstitucionalidade do instituto da substituição tributária progressiva ou regressiva, o que diz fará, judicialmente, caso persistente este Auto de Infração, deixa claro que todas as normas legais sobre o tema não autorizam o Fisco a exigir do contribuinte o pagamento de um tributo já pago pelo responsável tributário, nem que o responsável pague por uma exação já quitada pelo contribuinte natural.

Aduz que a doutrina rechaça cobranças indevidas sob o escudo da substituição tributária, seja ela a progressiva, seja ela a regressiva. Cita e reproduz palavras de Ângela Maria Pacheco, no sentido de que “*a cobrança de tributo junto a terceiros definidos em lei só se justificaria supletivamente. (...) Seria, pois, um dever meramente acessório, de garantia da quitação da exação fiscal*”.

Argumenta que o recolhimento na condição de responsável, foi feito pelo contribuinte natural, no caso, as empresas contratadas, não autorizando tal fato o Estado a exigir o pagamento dobrado de um mesmo crédito tributário.

Registra que no dizer de Henrique Rocha Fraga, a autoridade administrativa, na busca da verdade material, não está sujeita a formalismos rígidos ou a obediência a formas sacramentais.

Salienta que não se pode perder de vista que não houve, em nenhum momento, qualquer prejuízo material ao Erário, cujos cofres efetivamente receberam as contribuições fiscais devidas em decorrência dos fatos geradores verificados pelo autuante no Auto de Infração ora impugnado, o que restou comprovado pela vasta documentação que anexou.

Reitera que um pequeno lapso formal não pode ocasionar o enriquecimento sem causa do Fisco, a quem é vedado o locupletamento ilícito, sendo que, pelo Princípio da Vedação ao Locupletamento Ilícito, o Erário tem o poder-dever de exigir o tributo nos exatos limites da lei. Acrescenta que para evitar o enriquecimento ilícito do Estado à sua conta, devem ser considerados todos os recolhimentos efetuados em decorrência dos fatos geradores apurados no Auto de Infração em discussão, por ser essa uma questão da mais escorreita justiça.

Salienta que ciente de que o erário não pode se locupletar as custas dos contribuintes sem uma causa justa, o CONSEF e demais órgãos julgadores, em hipóteses como a presente, vem reiterada e pacificamente entendendo que os valores efetivamente pagos pelo contribuinte responsável (substituto tributário) ou pelo contribuinte natural (substituído) devem ser efetivamente deduzidos dos Autos de infração que lhe chegam ao conhecimento. Acrescenta que nesses casos, o próprio autuante, quando da prestação de suas informações, costuma reformular o Auto de Infração para fazer as respectivas deduções dos valores pagos, no intuito de evitar o “*bis in idem*”, citando como exemplos os Acórdãos CJF Nº 0107-11/03, JJF Nº 0192-04/02, JJF Nº 0229-04/02.

Diz que diante do exposto, constata-se sem maiores esforços que o ordenamento pátrio rechaça com veemência a deturpação do instituto da substituição tributária para exigir em duplicidade uma mesma exação tributária, de sorte que todos os recolhimentos que efetuou e aqueles realizados pelas empresas contratadas devem ser inteiramente deduzidos do *quantum debeatur*, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado, redundando em inexistência de débito fiscal.

Cita e transcreve lição de Ives Gandra da Silva Martins, para dizer que se extrai dela que de acordo com o princípio da não cumulatividade todo tributo cobrado numa operação anterior é compensado na operação subsequente, até a chegada ao consumidor final, sendo certo, também, que não haverá mais de uma incidência tributária sobre o mesmo fator gerador, sob pena de cometimento da bitributação associada à ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Frisa que o regime da substituição tributária, embora muito questionado quando da sua instituição, terminou por ter sido sacramentado constitucionalmente pela Suprema Corte (Agravo Regimental, no Agravo de Instrumento nº 240.057-2 e RE 213.396/SP). Realça que pela adoção do regime da substituição tributária progressiva (pra frente), todo imposto (ICMS) é retido (e pago) de forma antecipada, abrangendo todas as etapas de circulação até ao consumidor final, sendo, por isso mesmo, o substituto tributário considerado contribuinte de direito, e, os substituídos tributários entendidos com contribuintes de fato.

Sustenta que exatamente por isto é que a autuação não ostenta possibilidade de subsistência, pois se todo ICMS devido pelas prestações de serviços de transportes de cargas contratadas foi recolhido ao Estado da Bahia pelo contribuinte substituído, resta evidente que o erário estadual não sofreu qualquer prejuízo, o mesmo ocorrendo com relação às empresas fornecedoras de alimentação aos seus empregados. Invoca, neste sentido, o Acórdão CJF Nº 0021-12/02, o qual reproduz.

Assevera que não há como desprezar a indicação de que se trata de uma situação individual e concreta que clama por uma tutela específica, calcada no bom senso, já que sua postura como a do substituído assentam-se na boa fé. Ou seja, deixou de promover a retenção por que tinha conhecimento que a contratada, partícipe da relação jurídica, estava pagando todo o tributo devido ao Estado, inexistindo sonegação fiscal, nem mesmo a intenção de promovê-la.

Frisa que apegar-se ao extremo formalismo para exigir, pela segunda vez, tributo que já foi pago revela insensatez, pois, é querer-lhe impor a arcaica cláusula do “*SOLVE ET REPETE*”, por não ter feito a retenção. Acrescenta que não se pode olvidar a inteligência do art. 112, II, do CTN, ao recomendar que a interpretação da lei tributária deve ser feita de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II – “*à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*”.

Afirma que no presente caso, há certeza de que o Estado da Bahia não sofreu qualquer prejuízo, motivo pelo qual, com mais forte razão requer a improcedência do Auto de Infração.

Continuando, diz que a doutrina moderna tem alinhado dentre os princípios que regem a Administração Pública o princípio da razoabilidade. Transcreve lição de Júlio dos Santos Carvalho Filho sobre o mencionado princípio, bem como de Celso Antonio Bandeira de Mello, nesse mesmo sentido.

Diz que apesar de entender que o tópico presente, bem como os demais, sequer será analisado tendo em vista que, como visto anteriormente, todos os tributos devidos ao Estado da Bahia já foram efetivamente recolhidos, por mero apego ao princípio da eventualidade, caso algum valor referente à infração 02 venha a subsistir, que seja apurada a alíquota correta, diferentemente da alíquota de 17% utilizada pelo autuante, haja vista que ambas as empresas que forneceram refeições aos seus funcionários são de pequeno porte e optantes pelo sistema de recolhimento unificado Simples Nacional.

Alega que cotejando o Resumo Cadastral - DIE da Refeições Industriais Cuca Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 01.066.982/0001-87, Inscrição Estadual nº 044.127.318-PP, e da Comercial de Alimentos Saboreart Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 42.030.197/0001-51, Inscrição Estadual nº 031.458.009-PP, verifica-se, realmente, que ambas são optantes pelo Simples Nacional, de sorte que não se pode exigir que a contribuição destas seja equivalente à de uma empresa normal, não optante pelo mencionado regime.

Afirma que para o cálculo da infração 02, ao invés de 17%, o autuante deveria ter utilizado as alíquotas de ICMS previstas no Anexo I da Lei Complementar nº 123/2006. Acrescenta que como nessa lei nacional há um escalonamento de alíquotas, conforme o faturamento do mês, faz juntar cópia dos extratos do Simples Nacional da empresa fornecedora de refeições para o devido enquadramento.

Frisa que no período fiscalizado compreendido entre janeiro de 2006 a junho de 2007, as empresas fornecedoras de refeições recolhiam o ICMS através de DAEs, com o código de receita 0830 – receita bruta acumulada, efetuando um recolhimento de 4% sobre o faturamento, consoante regra estatuída no art. 504 do RICMS/97.

Ressalta que mesmo considerando que não é uma pequena empresa optante pelo Simples Nacional, ao contrário das empresas que lhe forneceram refeição (substituídas), devem prevalecer as alíquotas de ICMS previstas na Lei Complementar Nacional nº 123/2006, e não a alíquota geral prevista na Lei Estadual nº 7.014/96.

Afirma que não é por se tratar de hipótese de substituição tributária que uma empresa de pequeno porte é obrigada a sofrer os efeitos das alíquotas de ICMS cabíveis a empresas de grande porte, pois entendimento contrário feriria visceralmente o quanto estatuído na Carta Magna, que, em seu art. 146, III, “d”, determina que lei complementar dispense um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. Acrescenta que, cumprindo o quanto determinado na Constituição Federal, a Lei Complementar nº 123/2006 estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, especialmente no que se refere à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluindo-se nesse rol de tributos o ICMS, conforme inteligência do art. 1º, I c/c art. 13, VII. Reitera que não é pelo fato de ocorrência de hipótese de substituição tributária que uma empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional é obrigada a sofrer os efeitos da tributação de ICMS referente a uma empresa de grande porte.

Alega que se na qualidade de substituta tributária, fosse obrigada a recolher uma alíquota de ICMS de 17% por ocasião da contratação de uma pequena empresa optante pelo Simples Nacional, esta pequena empresa não teria qualquer favorecimento/vantagem em relação a uma empresa de grande porte, já que a tributação do ICMS seria a mesma. Acrescenta que o entendimento esposado na infração 02 é um completo desestímulo à contratação de microempresas e empresas de pequeno porte, já que equipara os seus custos de ICMS com empresas de grande porte, o que é uma patente injustiça fiscal.

Diz que consoante entendimento corrente, o Simples Nacional, regime tributário diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, foi instituído com o propósito declarado de dar tratamento tributário simplificado e menos oneroso às empresas de menor grau de faturamento e organização. Salienta que muito embora não representem muito na arrecadação tributária, as referidas empresas são responsáveis por parte significativa dos empregos gerados no Brasil, razão pela qual se justifica o tratamento diferenciado.

Afirma que além de injusto e inconstitucional, pretender tributar uma microempresa/empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional da mesma forma que uma grande empresa, macula, literalmente, o quanto estatuído pela Lei Complementar nº 123/2006. Invoca e reproduz o art. 18 da referida Lei Complementar, para afirmar que mesmo em caso de substituição tributária, a Lei Complementar não permite ao Estado, no interesse de arrecadação, criar alíquotas adicionais, complementares ou suplementares às por ela estabelecidas para as microempresas e empresas de pequeno porte optante pelo Simples Nacional. Afirma que se assim não fosse, seriam completamente inúteis as prescrições contidas nos §§ 1º e 2º do art. 23 da LC 123/06.

Frisa que em conformidade com o § 1º do citado artigo, as pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições. Acrescenta que o § 2º, cujo teor reproduz, espanca qualquer dúvida sobre qual a alíquota a ser utilizada em hipóteses de substituição tributária envolvendo negócios jurídicos com empresas optantes pelo Simples Nacional.

Aduz que o próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, mesmo informando que o recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme o art. 386, I, em seu art. 383, reconhece que as contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional sejam efetuados com obediência ao quanto disposto na Lei Complementar nº 123/2006, desta forma hão de ser observadas as alíquotas prescritas pela lei nacional, e não pela lei estadual. Acrescenta que o art. 391 do RICMS/97 reconhece que, nos documentos fiscais emitidos por optantes do Simples Nacional, deve constar a ressalva da informação relativa ao valor de crédito permitido ao adquirente não optante pelo referido regime tributário, “*nos termos do art. 23 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*”, o que corrobora com a sua tese de que as alíquotas a serem utilizadas na apuração de eventual resquício da infração 02 são as constantes na LC 123/2006.

Salienta que por mero apego ao princípio da eventualidade, já que, conforme demonstrado anteriormente, não resta nenhum débito tributário pendente, acaso seja devido algo da infração 02, o que cogita por mera hipótese, que sejam observadas as alíquotas de ICMS determinadas pela LC 123/2006.

Realça que não está dizendo que não deveria ter sido feito o recolhimento de ICMS relativo às operações com pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional, mas sim que essas exações devem respeitar as alíquotas previstas na LC 123/2006, hierarquicamente superior à Lei Estadual nº 7.014/96 e ao RICMS/97.

Prosseguindo, afirma que além do lapso informado no tópico imediatamente anterior, na apuração da infração 02, o autuante deixou de proceder à redução da base de cálculo do ICMS referente ao

fornecimento de refeições aos seus empregados em 30% (trinta por cento), conforme prescreve o art. 87, inciso XX, do RICMS/97, cuja redação transcreve.

Alega, ainda, que o autuante indevidamente acrescentou ao valor das refeições fornecidas aos seus empregados, algumas notas fiscais de compra de pães, refrigerantes e afins, que não se enquadram na tipificação de substituição tributária prevista no art. 343, XVIII, do RICMS/97. Diz que apesar de o pão ser um alimento, refeição ele não o é, e toda e qualquer norma relativa à substituição tributária deve ser interpretada da forma mais restritiva e benéfica ao responsável tributário.

Registra que a tabela referente à infração 02, devidamente retificada na defesa, da base de cálculo total de R\$ 643.636,47, encontram-se embutidos R\$ 24.104,45 concernentes a compra de pães, refrigerantes e afins. Acrescenta que com relação aos pães e afins, o RICMS/97 determina que o ICMS seja recolhido por substituição tributária, mas não por diferimento, e sim por antecipação, consoante determinação do art. 353, II, 11.4.2.

Diz que com o fito de demonstrar as suas alegações, em especial o recolhimento de todas as exações tributárias devidas a título de ICMS, inclusive os valores referentes aos fatos geradores relacionados no presente Auto de Infração, está anexando à sua defesa uma vasta documentação, compreendendo, dentre outros, guias de recolhimento; notas fiscais, notas de conhecimento de transporte e demonstrativos fiscais, livros Registro de Saídas, etc.

Reitera que tais documentos comprovam que todos os valores devidos a título de ICMS foram efetivamente recolhidos, não sendo ocasionado ao Fisco Estadual qualquer prejuízo, em nenhum momento.

Consigna que em respeito ao princípio da lealdade e da boa-fé, após a autuação, foi verificado que a empresa contratada para fornecer refeições para os seus funcionários, deixou de efetuar alguns recolhimentos no período compreendido entre 2008 e 2010, contudo, para não haver qualquer dívida em aberto, todos esses valores foram devidamente recolhidos, sendo os débitos principais, acrescidos de juros, multa e correção monetária, amplamente quitados para que não reste qualquer dívida no sentido de que, dentre os fatos geradores mencionados no Auto de Infração nenhum imposto restou pendente de pagamento.

Frisa que à exceção do período acima referido, apenas das empresas que forneceram refeições aos seus empregados, todos os recolhimentos foram efetuados pelas empresas prestadoras de serviços dentro dos prazos previstos nos arts. 126 e 127 do RICMS/BA, não tendo havido, por conseguinte, qualquer prejuízo ao Fisco.

Salienta que, caso reste qualquer dúvida acerca dessa assertiva, dada a enorme quantidade de documentos acostados à defesa, que carecem de análise pormenorizada, desde já, protesta pela realização de diligências e de perícia técnica, a ser levada a termo por profissional independente e imparcial, alheio ao quadro do Fisco Estadual, inclusive nos livros fiscais e comprovantes de recolhimento do ICMS do período autuado das empresas prestadoras dos serviços de transporte e de fornecimento de alimentação, para ratificação/complementação da prova documental e demonstrativos apresentados. Acrescenta que referidas diligência e perícia somente se justificam, caso o autuante não reveja os pontos impugnados ou reste alguma dúvida quanto à assertiva de que o Estado da Bahia não sofreu qualquer prejuízo no que se refere ao recolhimento de ICMS decorrente dos fatos geradores descritos no Auto de Infração, ou seja, sendo reconhecida a inexistência de efetivo prejuízo financeiro aos cofres públicos por conta dos atos que praticou e das suas empresas contratadas, torna-se despicinda a produção de prova pericial, contrariamente, havendo qualquer dúvida nesse sentido, protesta pela produção de prova técnica.

Invoca o RPAF/99 para formular os seguintes quesitos a serem respondidos pelo diligente ou perito:

“1º - Os valores devidos a título de ICMS cobrados no Auto de Infração nº 217359.0001/11-9 foram recolhidos aos cofres estaduais pela Autuada (substituta tributária) ou pelas empresas por ela contratadas (substituídas)?

2º - Com essas operações, houve algum prejuízo financeiro ao Estado da Bahia por conta de recolhimento a menor de ICMS? Em caso positivo, qual a quantificação dessa diferença?”

Indica como seu assistente técnico o senhor Fábio Batista da Silva, brasileiro, solteiro, contador, inscrito no CRC/BA sob o nº 035044/O-7, residente e domiciliado na Av. Cel. Santos, no. 67, 1º. Andar, Bairro São Félix, município de Brumado – Bahia.

Continuando, ainda em nome do princípio da eventualidade, invoca o art. 159 do RPAF/99, para requerer à Câmara Superior do CONSEF, a dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, por questão de equidade, em razão de estar passando por sérias dificuldades financeiras e sempre ter agido de boa-fé, pois entende como razoável e justificada a sua interpretação de que, como não houve qualquer prejuízo ao Fisco, o seu modo de proceder era plenamente lícito.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, sua improcedência, ou, pelo menos, que os demais requerimentos formulados na peça defensiva sejam deferidos, tudo como medida da mais esmerada justiça, ideal este que deve ser buscado não somente na esfera judicial, mas também na esfera administrativa, importante filtro de injustiças.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 6.223 a 6.253), afirmando que resta evidente que a defesa apresentada tem o caráter meramente protelatório, haja vista que não foi apresentado qualquer demonstrativo, planilha ou relatório técnico que comprovasse o recolhimento do ICMS das infrações apontadas no Auto de Infração em lide.

Frisa que o impugnante juntou a defesa vários conhecimentos de transportes e notas fiscais de fornecimento de refeições, comprovantes bancários de pagamento de faturas a seus fornecedores de refeições e prestadora de serviço de transporte, bem como cópia dos livros fiscais, porém não junta nenhum demonstrativo que vincule tais documentos aos comprovantes de recolhimento do ICMS.

Reporta-se sobre os argumentos defensivos relativos à infração 01, consignado que está devidamente comprovado e admitido pelo próprio autuado que, efetivamente, este não realizou a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas prestações sucessivas de serviço de transporte interestadual, conforme pode se comprovar à fl. 298 na defesa apresentada, cuja redação transcreve.

Diz que, ainda que assim pretendesse, não poderia o autuado deixar de admitir a irregularidade praticada, pois está devidamente fundamentada no Auto de Infração, conforme demonstrativo de fls. 13 e 14; comprovação através da cópia do livro Registro de Apuração do ICMS de fls. 54 a 264, “Resumo da Apuração do Imposto”, coluna “Crédito do Imposto”, os valores referentes a “N/FISCAL S/FRETE CIF”; relação de Conhecimentos de Transporte de Cargas, fls. 277 a 280.

Afirma que as evidências sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS incidente nas prestações de serviço de transporte são cristalinas e irrefutáveis.

No que concerne à alegação defensiva referente à falta de substituição tributária na prestação de serviço de transporte de forma continuada, diz que o autuado argumenta que adotou uma forma própria de recolhimento do ICMS nas prestações de serviço de transporte de forma continuada, em parceria com sua prestadora de serviço de transporte Contrasil Comércio e Transportes Ltda., Inscrição Estadual nº. 28.005.249, CNPJ nº 33.899.204/0001-65, conforme trecho da defesa que reproduz.

Salienta que o autuado, em parceria com sua prestadora de serviço, utilizou uma forma própria de recolhimento do ICMS nas prestações de serviço de transporte, contrariando frontalmente o art. 380, inc. II do RICMS/BA, cujo teor transcreve.

Frisa que o referido art. 380, inc. II do RICMS/BA é claro e determinante quanto ao sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento do ICMS nas prestações de serviço de transporte de forma continuada, sendo que, em hipótese alguma, o autuado poderia, em conjunto com sua prestadora de serviço, adotar forma diferente daquela prevista no mencionado dispositivo regulamentar. Acrescenta que o § 1º do citado artigo exclui a responsabilidade do contribuinte substituído no

tocante à obrigação principal, razão pela qual a Contrasil Comércio e Transportes Ltda., não pode ser responsabilizada sobre a obrigação de pagar o ICMS devido nas prestações de serviços de transporte que realizou para o autuado, uma vez que a legislação elegeu o tomador do serviço como substituto tributário.

Assevera que o embasamento legal para que o Estado da Bahia adote tal procedimento está previsto na Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 6º, que prevê que a legislação estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Sustenta que o autuado é efetivamente o responsável pelo pagamento e recolhimento do ICMS nas prestações de serviço de transporte que contratou junto à Contrasil Comércio e Transportes Ltda., conforme está previsto no arcabouço jurídico da legislação do ICMS, acima referida, e que transferir essa responsabilidade para a empresa contratada, ao arrepio da legislação tributária, vai de encontro ao artigo 123 do CTN, cuja redação transcreve.

Afirma que é inaceitável a forma como o autuado encara o cumprimento da obrigação tributária por substituição, pois, na sua visão, passar a responsabilidade pelo pagamento do imposto para a prestadora do serviço é uma mera *"diferenciação burocrática na forma de recolhimento"*, *"pequeno lapso burocrático"* ou *"pequeno lapso formal"*, conforme citações às fls. 294 e 295.

Frisa que as convenções ou acordos particulares não podem ser opostos à Fazenda Pública, principalmente quando estes são pactuados para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias, como no caso em tela.

Prosseguindo, registra que no intuito de provar que o ICMS devido por substituição fora pago pela prestadora de serviço de transporte o autuado juntou cópia dos livros fiscais de entrada, saída e apuração do ICMS da empresa Contrasil Comércio e Transportes Ltda.; cópia de conhecimentos de transporte de cargas da empresa Contrasil Comércio e Transportes Ltda.; cópia de extratos bancários e comprovantes de pagamento de faturas da prestação de serviço de transporte tomados junto à empresa Contrasil Comércio e Transportes Ltda.

Diz que da análise da documentação acostada pelo impugnante pode concluir que prestadora de serviço de transporte Contrasil Comércio e Transportes Ltda., apura o ICMS pelo regime normal, utilizando-se do crédito presumido de 20%. Afirma que essa forma de apuração espanca a argumentação constante das fls.294 e 295, que fundamenta a tese central da defesa, de que o imposto fora pago por sua prestadora de serviço de transporte.

Assevera que não é verdade que exista pagamento e pronto recolhimento para cada uma das operações de transporte realizadas pela Contrasil, pois, em verdade, ela apura o imposto ao final do mês, utilizando-se do crédito presumido de 20%, conforme pode ser constatado nos livros Registro de Apuração do ICMS às fls. 5.567 a 6.147 e documentos de arrecadação às fls. 6.148 a 6.221. Sustenta que não existe um documento de arrecadação para cada conhecimento de transporte emitido, como subliminarmente quer fazer crer o autuado. Afirma que os conhecimentos de transportes emitidos pela Contrasil nas operações que realiza para o autuado entram na apuração do imposto de forma normal, com todos os demais conhecimentos das outras empresas para as quais ela também presta serviço de transporte, não havendo tecnicamente como se fazer essa separação. Ressalta que nem mesmo o autuado conseguiu fazê-lo, pois não juntou a defesa nenhuma planilha ou demonstrativo que estabeleça uma correlação entre os documentos de arrecadação - DAES e os conhecimentos de transportes emitidos.

Salienta que para que se verifique a dificuldade técnica da identificação precisa de tais pagamentos, está informando na relação que apresenta a quantidade de clientes da Contrasil Comércio e Transportes Ltda., além do autuado. Observa que para acessar os dados de forma analítica, cabe verificar as planilhas dos clientes da Contrasil Comércio e Transportes Ltda., onde constam informações completas dos respectivos conhecimentos de transportes emitidos, às fls. 5.603 a 5.699.

Refuta o argumento defensivo de que sua prestadora de serviço de transporte recolhe o ICMS a cada operação "*ato contínuo*" e "*pagamento e pronto recolhimento*", afirmando que não é verdadeira tal assertiva, conforme comprova com os lançamentos nos livros Registro de Apuração do ICMS às fls. 5.567 a 6.147, assim como com os documentos de arrecadação às fls. 6.148 a 6.221. Sustenta que não existe um documento de arrecadação para cada conhecimento de transporte emitido.

Diz que como prova material deve se verificar, também, os demonstrativos que juntou às folhas nº 5.603 a 5.699, onde constam as prestações de serviço de transporte realizadas para vários clientes, além do autuado, cujo resumo por ano demonstra na planilha apresentada. Assevera que demonstrado está que a apuração da Contrasil é pelo regime normal, inexistindo DAE (Documento de Arrecadação) recolhido individualmente para cada operação de serviço de transporte, o que tecnicamente impossibilita a comprovação do pagamento do ICMS que deveria ter sido substituído pelo autuado.

Frisa que restou comprovado que não existe correlação entre os conhecimentos de transportes emitidos pela Contrasil e os DAEs apresentados pelo impugnante, haja vista que estes se referem a arrecadação do ICMS referente ao Regime Normal-Transporte.

No que tange à alegação defensiva de ocorrência do "*bis in idem*", consigna que na peça defensiva às fls. 295 a 305, o impugnante de forma confusa e truncada faz alegações sobre a ocorrência de pagamento dúplice do imposto; questiona a constitucionalidade da substituição tributária; admite a irregularidade cometida como sendo um "lapso formal"; e junta alguns julgamentos do CONSEF referente a substituição tributária, tentando confundir a verdade dos fatos, porém na busca incessante da verdade material irá esclarecer cada um dos tópicos acima.

Com relação ao argumento de dúplice pagamento, diz que não restou comprovado por parte da impugnante que a CONTRASIL tivesse efetuado o recolhimento do ICMS devido pelo autuado, sendo notória sua dificuldade técnica para comprovar essa tese, pois sequer juntou a defesa um demonstrativo ou planilha comprovando essa alegação.

Afirma que acatar a argumentação defensiva de que a prestadora do serviço recolheu o ICMS ensejará uma enorme insegurança jurídica para o Estado, pois a legislação atribuiu ao autuado a condição de substituto tributário e excluiu a contratada de responsabilidade no tocante a obrigação principal, conforme dispõe o art. 380 § 1º, do RICMS/BA, cujo teor reproduz.

Diz que considerando uma suposta relação de indébito tributário, a qualquer tempo, dentro do prazo decadencial, a CONTRASIL COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA, poderia requerer administrativamente a restituição do indébito, e tendo seu pedido negado, poderia recorrer a via judicial para obter o imposto que porventura tivesse recolhido indevidamente, uma vez que a legislação a excluiu de tal responsabilidade e repassou para o autuado, na condição de substituto tributário.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade do regime de substituição tributária, consigna que se trata de atendimento impossível na via administrativa, por vedação expressa do inciso I do artigo 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, cujo teor transcreve.

Salienta que sobre essa matéria o Superior Tribunal Federal - STF decidiu pela constitucionalidade do Regime de Substituição Tributária, conforme RES. nº 213.396-5 de 01/12/2000 - Ministro Ilmar Galvão, e nº 266602 de 14/09/2006 - Ministra Ellen Gracie.

Registra que o autuado admite o cometimento da irregularidade com sendo um erro formal, portanto, tratando a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido nas prestações de serviço de transporte continuada como um "mero lapso formal", conforme consta à fl. 298.

Realça que a exigência do imposto devido por substituição tributária não é um mero formalismo do autuante, como quer fazer crer o impugnante, mas, em verdade, a busca é pelo cumprimento da legislação e recolhimento do imposto devido.

Reitera que o ICMS devido por substituição tributária não foi recolhido, conforme se pode constatar

nos demonstrativos de fls. 13/14 e cópia do livro Registro de Apuração do ICMS às fls. 54 a 264, fato este já admitido pela impugnante à fls. 298.

No que concerne aos julgados do CONSEF relativos à substituição tributária, suscitados pelo impugnante, observa que nos Autos de Infração os autuados juntaram vários documentos de arrecadação – DAES, como supostas provas de recolhimento do ICMS devido por substituição, pagos pelos adquirentes, entretanto, os autuantes e o CONSEF, consideraram apenas aqueles que tinham vinculação direta com as notas fiscais. Ressalta que o impugnante omitiu as partes que constam do relatório que lhes são desfavoráveis, por guardarem semelhança com a infração de que cuida o presente Auto de Infração, transcrevendo parte do voto proferido no Acórdão CJP Nº 0107-11/03.

Diz que o texto do acórdão acima referido guarda pertinência com a situação do presente Auto de Infração, pois as provas acostadas ao processo, no caso, Conhecimentos de transporte e documentos de arrecadação (DAES) não guardam correspondência entre si, ou seja, os DAES não fazem referências aos conhecimentos de transportes, em razão de que a Contrasil apura o ICMS pelo regime normal - Transportes e recolhe com código de receita 0775, conforme pode ser constatado nos DAES apresentados às fls. nºs. 6.148 a 6.221.

Reafirma que a Contrasil presta serviço de transporte para vários clientes, como já demonstrado acima, o que tecnicamente impossibilita a identificação dos recolhimentos que porventura tenham ocorridos, além do que a insegurança jurídica para o Estado em razão de que a qualquer tempo, obedecido o prazo decadencial, a Contrasil Comércio e Transportes Ltda., pode requerer a restituição do indébito, por ter recolhido imposto indevidamente.

Com relação ao Auto de Infração nº 206960.0021/01-5, Acórdão 0192-04/02 e Auto de Infração nº 206960.0025/00-2, Acórdão nº 0229-04/02, consigna que tratam da mesma matéria, foram lavrados pelo mesmo autuante, e tiveram o mesmo tratamento por parte de CONSEF.

Registra que houve omissão por parte do impugnante, da tese que lhe é desfavorável no julgamento dos três Autos de Infração referidos, ou seja, o CONSEF só reconheceu os documentos de arrecadação (DAES) que tinham correspondência com as notas fiscais, sendo que no presente caso, os conhecimentos de transporte apresentados não guardam correspondência com os documentos de arrecadação - DAES apresentados, pois estes se referem a arrecadação efetuada mediante apuração do ICMS REGIME NORMAL - TRANSPORTES, código de receita 0775, conforme se verifica às fls. 6.148 a 6.221.

Com relação ao princípio da razoabilidade invocado pelo impugnante à fl. 305, diz que a atividade do Auditor Fiscal é plenamente vinculada, não havendo margem para relativismos em seu campo de atuação profissional, valendo o que está na legislação tributária e desta não pode se afastar.

Salienta que não pode aceitar o argumento de que seria razoável o Auditor Fiscal identificar que o autuado deixou de efetuar a substituição tributária sobre a prestação de serviços de transporte, bem como a substituição por diferimento na aquisição de refeições para seus funcionários e, simplesmente, ao seu juízo de valor, acatar a argumentação do defendente e deixar de lançar o crédito tributário. Acrescenta que acatar os argumentos da razoabilidade defendidos pelo impugnante ferirá frontalmente o arcabouço legal que rege a conduta dos prepostos fiscais quando do exercício de sua atividade fiscalizadora, mencionando e transcrevendo a esse respeito o art. 3º do Código Tributário Nacional, bem como o art. 925 do RICMS/BA.

Frias que o tributo só pode ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não havendo que se falar em atos discricionários, relativismos fiscais e muito menos juízo de valor ou razoabilidade, como quer o impugnante.

No que concerne à infração 02, consigna que o impugnante alega que o ICMS diferido nas aquisições de refeições para seus funcionários foi pago pelas empresas fornecedoras de refeições, contudo, tais empresas são optantes do Simples Nacional, como pode ser comprovado às fls. 265 a 270.

Afirma que o Regime do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações

ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme previsto no art. 386, inciso I, c/c o art. 343, inciso XVIII, e art. 349, todos do RICMS/BA, cuja redação transcreve.

Frisa que o autuado argumenta que o ICMS devido nas operações de aquisição de refeição para seus funcionários está incluído nas parcelas do Regime de Apuração do Simples Nacional, ao qual estão submetidas seus fornecedores de refeições, misturando em sua defesa, de forma sutil, a argumentação para as duas infrações e, tenta passar a impressão de que ocorreu recolhimento do ICMS diferido em DAE à parte do recolhimento referente ao Simples Nacional, conforme se verifica à fl. 295.

Assevera que não basta apenas argumentar e juntar documentos fiscais em quantidade substancial para impressionar os Julgadores, sendo necessário que se comprove, mediante a documentação apresentada, que a argumentação traduz a verdade dos fatos, a chamada verdade material, conforme definida por Celso Antônio Bandeira de Mello, cuja lição reproduz.

Salienta que a verdade material impregnada no presente Auto de Infração e na documentação acostada pela impugnante em sua defesa, é que de fato, o ICMS diferido nas aquisições de refeições não foi recolhido ao Estado da Bahia, conforme se verifica nos DAEs apresentados pelo impugnante às fls. 5.127 a 5.198, pois se referem a DAEs para pagamento do Simples Nacional.

Observa que o fornecimento de refeições está enquadrado no regime de Substituição Tributária por Diferimento, portanto, o fato das empresas fornecedoras de refeições serem optantes do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS para as operações sujeitas ao regime da Substituição Tributária. Acrescenta que inexistem DAEs referentes ao recolhimento do diferimento na aquisição de refeições, sendo os DAEs juntados à defesa para comprovação da tese sustentada pelo impugnante referentes ao Simples Nacional, portanto, restando comprovado que o autuado deixou de recolher o ICMS diferido nas aquisições de refeições, conforme DAE anual às fls. 6.354 a 6.361.

Diz que o autuado solicita às fls. 291 a 293, a correção do valor apontado à fl. 27, assistindo-lhe razão quanto ao erro que cometeu na definição da base de cálculo dessa infração, e para correção está juntando novo demonstrativo às fls. 6.255 a 6.257.

Frisa que o autuado admite a procedência da infração apegando-se ao princípio da eventualidade, protestando para que seja aplicada alíquota do Simples Nacional, prevista na Lei Complementar 123/2006, em razão de seus fornecedores de refeições serem optantes desse regime.

Rechaça tal pretensão defensiva, afirmando que o fornecimento de refeições está enquadrado no regime de Substituição Tributária por Diferimento, de forma que o fato das empresas fornecedoras de refeições serem optantes do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS para as operações sujeitas ao regime da Substituição Tributária, sendo aplicada a alíquota de 17%, por ser a correta para as operações efetuadas internamente, não procedendo a argumentação do impugnante, conforme determina o art. 386, inciso I, c/c o art. 343, inciso XVIII e art. 349, todos do RICMS/BA.

No que diz respeito ao pedido do impugnante para que seja aplicada a redução da base de cálculo de 30% nas operações de fornecimento de refeições, em atendimento ao disposto no artigo 87 do RICMS, afirma que a solicitação é pertinente, tendo atendido ao pedido conforme se pode constatar no novo demonstrativo às fls. 6.255 a 6.257.

Quanto ao pedido para que seja excluído da base de cálculo o valor de R\$ 24.104,45, referente a compra de pães e afins, por estarem submetidos ao regime de Substituição Tributária, diz que tal solicitação também é pertinente, sendo atendida conforme demonstrativo às fls. 6.255 a 6.257.

Relativamente ao pedido de realização de diligência e perícia fiscal, diz que ao formular o pedido o interessado deverá fundamentar a necessidade efetiva de sua realização, não bastando tão-somente requerer, sendo indispensável que fundamente sua necessidade, conforme determina o artigo nº 145 do RPAF/99, cujo teor transcreve. Acrescenta que como pode ser verificado às fls. 311/312 o impugnante não fundamenta seu pedido de diligência e perícia, sendo a solicitação feita com a justificativa apenas de "*enorme quantidade de documentos acostados à defesa*". Afirma que o

volume de documentos não é motivo para que se realize diligência ou perícia como quer o impugnante.

Frisa que os documentos apresentados, apesar do grande volume, não oferecem nenhuma complexidade ou dificuldade de análise, pois dizem respeito a Conhecimentos de transportes, livros fiscais e comprovantes de pagamentos bancários, além de que, o mérito da infração cometida é de simples compreensão, não ensejando nenhum conhecimento específico ou especializado. Observa que todas as provas necessárias ao devido esclarecimento já estão acostadas ao processo, reconhecido inclusive pelo impugnante.

Salienta que o artigo 147 do RPAF/99 prevê que o pedido de diligência deve ser indeferido quando os elementos de convicção estiverem contidos nos autos.

Registra que tanto para a infração 01 como para a infração 02, foram acostados ao processo os seguintes elementos probantes: Demonstrativos das infrações às fls.13 a 27; Contrato de prestação de serviço de transporte da Xilolite com a Contrasil Comércio e Transportes Ltda. às fls. 32 a 38; Contrato para fornecimento de refeições às fls. 39 a 53; Cópia dos livros Registro de Apuração do ICMS às fls. 54 a 264; Informações cadastrais e de processos das prestadoras de serviços, dados do INC, às fls. 265 a 285; Demonstrativo dos conhecimentos de transportes da Contrasil Comércio e Transportes Ltda., às fls. 5.603 a 5.699; Cópia dos conhecimentos de transportes da Contrasil referente às prestações efetuadas para a Xilolite às fls. 338 a 2.470; Cópia dos pagamentos das faturas da Xilolite para seus prestadores de serviços às fls. 3.560 a 5.024; Cópia dos livros fiscais da Contrasil às fls. 5.567 a 6.147; Cópia das notas fiscais de fornecimento de refeições às fls. 5.199 a 5.566; Cópia dos DAes (Documentos de Arrecadação) às fls. 5.127 a 5.198. Diz que se verifica, portanto, que os elementos probantes das infrações cometidas estão acostados aos autos.

Consigna que os demonstrativos das infrações são elucidativos, além do que as incorreções contidas no demonstrativo referente à infração 02 foram corrigidas conforme novo demonstrativo acostado às fls. 6.255 a 6.257, portanto, não vislumbrando a necessidade de diligência.

Com relação ao pedido de perícia fiscal, registra que o artigo 147, II "a" do RPAF/99 prevê o indeferimento para os casos em que a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnicos, sendo que, no presente caso, as provas reunidas são os documentos e livros fiscais do próprio contribuinte e de suas prestadoras de serviços, contra os quais o impugnante não faz nenhuma contestação em sua defesa, portanto, tais provas não dependem de conhecimento técnico específico para elucidá-las.

Diz, conclusivamente, que o autuado efetivamente deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual, conforme apontado na infração 01. Já com relação à infração 02, restou comprovado que a o Regime do Simples Nacional, cujas fornecedoras de refeições são optantes, não exclui a incidência do ICMS devido pelo Regime de Substituição Tributária, conforme determina o artigo 386 do RICMS-BA, sendo devido o ICMS incidente na aquisição de refeições para fornecimento aos empregados. Quanto às correções dos demonstrativos de débito desta infração, acatou as alegações defensivas e apresentou novo demonstrativo com ciência do autuado.

Ressalta que o autuado reconhecendo que, efetivamente, vinha adotando um procedimento incorreto, portanto, contrário à legislação do ICMS, após a lavratura do presente Auto de Infração modificou seu procedimento e passou a efetuar a Substituição Tributária na contratação das prestações de Serviço de Transporte, bem como a recolher a Substituição Tributária por Diferimento nas aquisições de refeições para fornecimento aos seus empregados, conforme pode ser comprovado com a verificação do extrato de pagamento DAE anual, à fl. 6.361, que totaliza um recolhimento de R\$ 107.802,27, referente aos códigos de receita 1632- ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - TRANSPORTES e 1959- ICMS REGIME DE DIFERIMENTO.

Afirma que restou devidamente comprovado que as sucessivas prestações de serviço de transporte estão sujeitas à Substituição Tributária, conforme o artigo 380, inciso II, do RICMS-BA. Acrescenta

que inobstante todo o arcabouço legal que disciplina a matéria, a Diretoria de Tributação - DITRI em seu Parecer nº 16087, de 20/12/2007, em resposta a consulta formulada respondeu que o responsável pela substituição nas prestações continuadas de serviço de transporte é o contratante. Diz que está definitivamente comprovada e admitida pelo impugnante à fl. 298, a falta de retenção e recolhimento do ICMS sobre as prestações de serviços de transporte que contratou, não restando qualquer dúvida que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS recai sobre o autuado, fato corroborado pela DITRI nos termos do Parecer 16087/2007, conforme se pode comprovar verificando a sua íntegra às fls. 6.362 e 6.363.

Finaliza mantendo parcialmente o Auto de Infração, sendo integralmente a infração 01 e parcialmente a infração 02 no valor retificado para R\$ 73.724,31.

O autuado se manifestou (fls. 6.366 a 6.387), ratificando os argumentos defensivos apresentados na peça de defesa vestibular.

No que concerne às retificações efetuadas pelo autuante na informação fiscal, diz que não obstante essa louvável e esmerada iniciativa, ainda permanecem inúmeras outras inconsistências que devem igualmente ser extirpadas do Auto de Infração, conforme apresenta.

Alega que apesar da afirmação constante no Auto de Infração de que não efetuou o recolhimento do ICMS referente às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, bem como o pagamento da exação relativa às entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus empregados, tem-se que a mesma não procede, reiterando em todos os seus termos a peça de defesa inicial.

O autuante se pronunciou (fls. 6.391 a 6.421), contestando os argumentos defensivos, ratificando os termos da informação fiscal prestada, inclusive, com a retificação do valor referente à infração 02.

VOTO

Inicialmente, no que concerne a arguição de nulidade do lançamento referente à infração 02, por ter o autuante efetuado o levantamento considerando como valor devido de ICMS os valores totais das notas fiscais, constato que, apesar de assistir razão ao impugnante quanto ao mencionado equívoco, o autuante ao prestar a informação fiscal acatou o argumento defensivo e retificou os valores referentes a esta infração, portanto, saneando o vício existente.

Relevante consignar que, após a informação fiscal, o autuado tomou ciência da retificação realizada pelo autuante, inclusive reconhecendo a procedência de parte do valor exigido referente ao período compreendido entre os exercícios de 2008 e 2010 e impugnando as demais parcelas.

Desta forma, não acolho a nulidade arguida, haja vista que inexistiu qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento.

No respeitante ao pedido de realização de perícia, também não acolho a pretensão defensiva, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “b” do mesmo Diploma regulamentar processual acima referido, haja vista que as questões apresentadas pelo impugnante não exigem conhecimento especializado específico de perito, sendo as matérias tratadas no Auto de Infração em exame de pleno conhecimento dos julgadores.

No respeitante à solicitação de realização de diligência, não acolho o pedido, com fundamento no art. 147, inciso II, alínea “a” do mesmo RPAF/99, tendo em vista que o impugnante não trouxe aos autos elementos que pudessem suscitar dúvidas capazes de exigir a realização da diligência requerida.

No mérito, com relação à infração 01-*Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal*-, constato que o próprio autuado reconhece não ter observado a sua responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, contudo, alega em seu

favor que em “*parceria*” com seu prestador de serviço de transporte, este efetuou o recolhimento do ICMS devido, inexistindo qualquer imposto a recolher.

Verifico, também, que o autuante rechaça o argumento defensivo, afirmando que o autuado utilizou uma forma própria de recolhimento do ICMS nas prestações de serviço de transporte, contrariando frontalmente o art. 380, inc. II do RICMS/BA.

Nos termos do referido art. 380, inciso II, do RICMS/BA, o tomador do serviço de transporte, quando inscrito como contribuinte normal, nos caso de prestações sucessivas de serviços de transporte, é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços de transporte, sendo esta a situação do autuado.

Da análise dos elementos acostados aos autos, especialmente daqueles trazidos pelo impugnante, observo que, apesar de o autuado alegar que o prestador de serviço de transporte Contrasil Comércio e Transportes Ltda. recolheu o ICMS devido e exigido neste item do Auto de Infração, inexistente qualquer comprovação nesse sentido. Verifico que a relação apresentada pelo autuante na informação, contendo inúmeros clientes da Contrasil Comércio e Transportes Ltda., efetivamente, afasta a alegação defensiva de que o imposto exigido neste item da autuação foi recolhido pela referida empresa.

Isto porque os documentos acostados aos autos - inclusive pelo próprio autuado-, infirma a alegação defensiva de que houve o recolhimento pela Contrasil Comércio e Transportes Ltda. “*ato contínuo*,” ocorrendo o “*pagamento e pronto recolhimento*”. Ou seja, inexistente recolhimento específico e imediato, para cada prestação de serviço de transporte conforme alegado pelo impugnante, sendo possível se verificar nos lançamentos efetuados nos livros Registro de Apuração do ICMS às fls. 5.567 a 6.147, bem como nos documentos de arrecadação – DAES, às fls. 6.148 a 6.221, que não existe um documento de arrecadação para cada conhecimento de transporte emitido.

Certamente, no presente caso, não há como se acatar o argumento defensivo, pois, necessária e indispensavelmente teria que existir uma perfeita identificação entre os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRCs e documentos de arrecadação – DAES, no intuito de estabelecer uma total correspondência entre os referidos documentos e, conseqüentemente, considerar extinto o crédito tributário pelo pagamento.

Relevante observar que, mesmo o autuado tendo oportunidade de realizar uma possível identificação dos recolhimentos, conforme aduzido acima, tanto na defesa vestibular como na manifestação sobre a informação fiscal, nada trouxe no intuito de comprovar sua alegação, salvo uma farta documentação que não permite comprovar o efetivo recolhimento.

Indubitavelmente, os alegados recolhimentos não foram comprovados, afastando, dessa forma, a ocorrência do “*bis in idem*”. Não há nos autos qualquer comprovação de que o imposto devido esteja sendo exigido em duplicidade, conforme alegado pelo impugnante.

No que concerne à alegação defensiva de existência de diversos julgados do CONSEF sobre a mesma matéria de que cuida o presente Auto de Infração favorável a sua tese, verifico que no Acórdão nº 0107-11/03, somente foram reconhecidos pelos julgadores os documentos de arrecadação que guardavam correspondência com as respectivas notas fiscais, o que não ocorreu no presente caso, conforme aduzido acima.

Vale observar que

Diante do exposto, considero integralmente subsistente a infração 01.

No respeitante à infração 02, observo que em conformidade com o inciso XVIII do art. 343 do RICMS/97, é diferido o lançamento do ICMS nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes, destinadas ao consumo por parte dos empregados, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente.

O art. 349 do RICMS/BA, ao tratar sobre a responsabilidade tributária do adquirente assim determina:

“Art. 349. A responsabilidade tributária por substituição relativa ao imposto cujo lançamento seja diferido, correspondente às operações ou prestações antecedentes, é atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação, evento, fato ou circunstância que encerre a fase do diferimento.”

Noto que o autuado alega que os seus fornecedores de refeições são optantes pelo Simples Nacional, razão pela qual descabe a aplicação da alíquota de 17%, devendo ser aplicadas as alíquotas de ICMS previstas no Anexo I da Lei Complementar nº 123/2006. Alega, também, que no período fiscalizado compreendido entre janeiro de 2006 a junho de 2007, as empresas fornecedoras de refeições recolhiam o ICMS através de DAES, com o código de receita 0830 – receita bruta acumulada, efetuando um recolhimento de 4% sobre o faturamento, consoante regra estatuída no art. 504 do RICMS/97.

Vejo que o autuante contesta o argumento defensivo sustentando que o fornecimento de refeições está enquadrado no regime de substituição tributária por diferimento, razão pela qual a condição das empresas fornecedoras de refeições de optantes do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS para as operações sujeitas ao regime da Substituição Tributária. Diz, também, que inexistem DAES referentes ao recolhimento do diferimento na aquisição de refeições, sendo os DAES juntados à defesa para comprovação da tese sustentada pelo impugnante referentes ao Simples Nacional, portanto, restando comprovado que o autuado deixou de recolher o ICMS diferido nas aquisições de refeições, conforme DAE anual às fls. 6.354 a 6.361.

No que concerne à alegação defensiva de que no período fiscalizado compreendido entre janeiro de 2006 a junho de 2007, as empresas fornecedoras de refeições recolhiam o ICMS através de DAES, com o código de receita 0830 – receita bruta acumulada, efetuando um recolhimento de 4% sobre o faturamento, verifico que este é o procedimento correto, pois previsto no inciso XII do art. 504 do RICMS/BA, abaixo reproduzido:

“Art. 504. Os restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de refeições e outros serviços de alimentação poderão optar pelo pagamento do ICMS mediante o regime de apuração em função da receita bruta, observando-se, além das normas relativas aos demais contribuintes, as seguintes:

(...)

XII - os fornecedores de refeições que optarem pelo presente regime, sempre que fornecerem refeições a outros contribuintes, destinadas a consumo por parte de seus empregados, farão constar nas Notas Fiscais e na coluna “Observações” do Registro de Saídas a indicação “Pagamento do ICMS pelo regime de apuração em função da receita bruta”, para os efeitos do inciso XVIII do art. 343;”

Desta forma, tratando-se de contribuinte optante pelo regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, o ICMS diferido referente ao fornecimento de refeições a outros contribuintes deve ser indicado na nota fiscal de saída com observância do mencionado regime de apuração. Ou seja, deve ser feito com aplicação da alíquota de 4% e não de 17%.

Nessa linha de entendimento, o ICMS diferido referente ao fornecimento de refeições exigido de contribuinte optante pelo regime de apuração em função da receita bruta, mediante lançamento de ofício, deve ser feito com aplicação da alíquota de 4% prevista no referido regime.

Ocorre que, no presente caso, apesar da alegação defensiva, constato que as notas fiscais arroladas na autuação emitidas pela empresa fornecedora de refeições Comercial de Alimentos Saboreart Ltda., acostadas às fls. 5.200 a 5.238, contêm o destaque normal do imposto, tendo sido aplicada a alíquota de 17% sobre o valor da operação, significando dizer que não procede o argumento

defensivo, sendo correto o levantamento realizado pelo autuante com a aplicação da alíquota de 17%.

Quanto à alegação defensiva de que os seus fornecedores de refeições são optantes pelo Simples Nacional, razão pela descabe a aplicação da alíquota de 17%, devendo ser aplicadas as alíquotas de ICMS previstas no Anexo I da Lei Complementar nº. 123/2006 constato que o autuante agiu acertadamente ao aplicar a alíquota de 17%, haja vista que, efetivamente, o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, não exclui a incidência do ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme previsto no art. 386, inciso I, c/c o art. 343, inciso XVIII, e art. 349, todos do RICMS/BA.

Desta forma, não é procedente o argumento defensivo de que o ICMS devido nas operações de aquisição de refeição para seus empregados está incluído nas parcelas apuradas na forma do Regime de Apuração do Simples Nacional, ao qual estão submetidos seus fornecedores de refeições.

Entretanto, constato que assiste razão ao impugnante no que diz respeito à alegação de que no levantamento levado a efeito pelo autuante, este consignou como valor devido de ICMS os valores totais das notas fiscais, bem como de que deve ser aplicada a redução da base de cálculo de 30% nas operações de fornecimento de refeições, em atendimento ao disposto no artigo 87 do RICMS e deve ser excluído da base de cálculo o valor de R\$ 24.104,45, referente a compra de pães e afins, por estarem submetidos ao regime de Substituição Tributária.

Noto que o autuante agindo corretamente acatou as alegações defensivas acima referidas, e refez os cálculos, o que implicou na redução do valor do ICMS originalmente apontado nesta infração de R\$ 643.636,47 para R\$ 73.724,31.

Observo que o impugnante reconheceu parte do débito exigido referente ao período compreendido entre 2008 e 2010, conforme comprovante de recolhimento acostado aos autos, sob o argumento de que a empresa fornecedora de refeições não recolheu o imposto.

Desta forma, considero parcialmente subsistente esta infração no valor de R\$ 73.724,31, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante às fls. 6.255 a 6.257.

Quanto à dispensa ou redução da multa, conforme requerido pelo autuado, é certo que se tratando de multa por descumprimento de obrigação principal, a sua dispensa ou redução ao apelo da equidade, é de competência da Câmara Superior deste CONSEF, cabendo ao autuado em momento oportuno, apresentar requerimento nesse sentido.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **217359.0001/11-9**, lavrado contra **XIOLITE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.116.194,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alíneas “e”, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, cabendo a homologação do valor recolhido.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR