

**PROCESSO** - A. I. N° 206769.0001/12-8  
**RECORRENTE** - LPATSA ALIMENTAÇÃO E TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0142-04/13  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 21.10.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C/JF N° 0386-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. PROGRAMA DE INCENTIVO AO ESPORTE AMADOR (FAZATLETA). ABATIMENTO EFETUADO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Lançamento não impugnado objetivamente pelo autuado. Mantido o lançamento. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NA ESCRITA FISCAL. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Rejeitada a preliminar suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, referente à exigência do ICMS no valor de R\$2.841,94, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da MULTA por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$5.381,18, prevista nos incisos IX e XI do citado dispositivo legal, decorrente das seguintes infrações:

*Infração 01 - Recolhimento de ICMS efetuado a menos, no valor de R\$2.841,94, em decorrência de abatimento efetuado em desacordo com a legislação do Programa de Incentivo ao Esporte Amador do Estado da Bahia (Fazatleta), disposto na Lei 7.539/99, não sendo mediante dolo, nos meses janeiro a março, e agosto de 2008, agosto e setembro de 2009, conforme demonstrativo às fls.06 a 08. Em complemento consta: Recolheu a menor o ICMS Regime de Receita Bruta, nos meses de Janeiro, Fevereiro, Março e Agosto de 2008, Agosto de 2009 e Setembro de 2010, em função de dedução indevidamente efetuada nos valores dos saldos devedores, Programa FAZATLETA, uma vez que os certificados destes Títulos de Incentivo apresentados não dão respaldo a todo o montante deduzido, de acordo com Demonstrativo, ANEXO I, cópias dos respectivos Títulos, dos livros Registros de Apuração, DMAs e Relação de Daes, extraídos do INC Informações do Contribuinte, da Secretaria da Fazenda, em anexo.*

*Infração 2 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escritura fiscal, nos meses de janeiro, maio, setembro de 2009, e janeiro de 2010, conforme demonstrativo e documentos às fls.163 a 168, sendo aplicada multa acessória de 10%, no valor de R\$5.339,99. Em complemento consta: Deixou de lançar nos livros Registros de Entradas, exercícios de 2007 a 2010, as notas fiscais relacionadas no ANEXO II. Apensamos aos autos, cópias destas notas fiscais, resgatadas através do sistema CFAMT ou apresentadas pelo contribuinte, e dos referidos livros. Observamos que uma das notas fiscais contém mercadorias sujeitas à tributação e mercadorias com fase de tributação encerrada, objeto da infração a seguir.*

*Infração 3 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escritura fiscal, no mês de setembro de 2009, conforme demonstrativo à fl. 552, sendo aplicada multa acessória de 1%, no valor de R\$41,19. Em complemento consta: Deixou de lançar no livro Registro de Entradas, exercício de 2009, a nota fiscal 21835, relacionada no Demonstrativo, ANEXO III, quanto aos valores correspondentes às mercadorias com fase de tributação encerrada.*

A Decisão de Primeira Instância reconheceu a procedência da autuação sob os seguintes fundamentos:

*“Inicialmente verifico que estão presentes os pressupostos de validade da relação jurídica tributária, posto que o Auto de Infração foi lavrado com observância do art. 39 do RPAF/99, sendo definidos o autuado, o crédito tributário exigido, além do que foram obedecidos os princípios do contraditório e da ampla defesa, cujas infrações foram descritas com clareza no corpo do Auto de Infração, permitindo ao sujeito o perfeito entendimento das imputações.*

*No caso da infração 01, referente a imputação de recolhimento de ICMS Regime de Receita Bruta efetuado a menos, em decorrência de abatimento efetuado em desacordo com a legislação do Programa de Incentivo ao Esporte Amador do Estado da Bahia (Fazatleta), disposto na Lei nº 7.539/99.*

*Defendendo-se da infração, o autuado reproduziu os art. 342 e o art. 343, XVIII, do Decreto nº 6.284/1997 (RICMS/BA), que prevê que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente sobre o fornecimento de refeições é transferida para o adquirente destas refeições, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior (substituição tributária por diferimento), segundo a própria dicção legal, a arguiu a improcedência da autuação tendo em vista o diferimento previsto nos citados dispositivos regulamentares.*

*Ressalvo que a impugnação se resume à uma questão de direito, pois não há contestação quanto aos dados e valores exigidos pela infração.*

*Não vejo como acolher o argumento defensivo, pois a exigência fiscal nada tem a ver com diferimento. O débito deste item encontra-se devidamente especificado na planilha intitulada de "Demonstrativo do Recolhimento a Menor do ICMS em Função da Utilização das Corretas Deduções Relativas ao FAZATLETA", fls. 06 a 08, cujos valores lançados no demonstrativo de débito dizem respeito a dedução indevida efetuada nos valores dos saldos devedores, Programa FAZATLETA, uma vez que os certificados destes Títulos de Incentivo apresentados não dão respaldo a todo o montante deduzido, cujo levantamento fiscal tomou por base os valores declarados nos livros fiscais pelo próprio contribuinte.*

*Portanto, a infração 01 trata da utilização indevida de dedução do ICMS a título do Programa Estadual de Incentivo ao Esporte Amador - FAZATLETA, em desacordo com a previsão legal (Lei nº 7.539/99).*

*Verifico que a questão se trata de um benefício fiscal regida pela Lei nº 7.539/99, em cujo §1º do art. 1º da Lei nº 7.539/99, dispõe que “O incentivo de que trata o caput deste artigo limita-se ao máximo de 5% (cinco por cento) do valor do ICMS a recolher, em cada período ou períodos sucessivos, não podendo exceder a 80% (oitenta por cento) do valor total do projeto a ser incentivado”. No caso, a fiscalização detectou valores lançados a maior do que o devido.*

*Portanto, considerando que a descrição do fato no Auto de Infração diz respeito a abatimento do FAZATLETA em desacordo com a legislação acima citada, bem como, que o autuado recebeu cópia do papel de trabalho constante às fls. 06 a 08, e não se defendeu objetivamente, mantenho o lançamento deste item da autuação.*

*No tocante às infrações 02 e 03, foram aplicadas multas por descumprimento de obrigação acessória, decorrentes da falta de registro de entrada de mercadorias, apurada através da falta de escrituração no Registro de Entradas das notas fiscais nº 7664, 42263, 9806, 21835 e 1238, conforme demonstrativo e cópias de notas fiscais às fls. 163 a 168, para a infração 02 e da nota fiscal nº 21835, fl. 552, para a infração 03.*

*Registro que o autuado recebeu cópia dos aludidos demonstrativos e das respectivas notas fiscais que se encontram nos autos.*

*Quanto a alegação defensiva de que as mercadorias constantes nos documentos fiscais que instruem a autuação não foram remetidas ao seu estabelecimento, em razão de cancelamentos de pedidos, não há como prosperar tal pretensão, uma vez que para elidir de modo válido a acusação fiscal deveria o autuado ter comprovado sua alegação mediante a apresentação dos aludidos cancelamentos, ou se fosse o caso, que devolveu as mercadorias.*

*Por isso, concluo pela subsistência das multas aplicadas, porquanto não foi elidida a acusação fiscal de que cuidam estes itens.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

**Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário contra a Decisão de Primeira Instância, reiterando os mesmos argumentos já aduzidos na impugnação, quais sejam:**

*1 – Que a tocante à infração 01, não reconhece o débito lançado, tendo em vista a regra de diferimento prevista no artigo art. 342 e o art. 343, XVIII, do Decreto nº 6.284/1997 (RICMS/BA), segundo a qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente sobre o fornecimento de refeições é transferida para o adquirente destas refeições, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior (substituição tributária por diferimento), segundo dispositivos legais que transcreveu;*

*2 – Que a partir do momento em que elegeu o adquirente de refeições como substituto tributário (agente responsável pelo lançamento e pagamento do ICMS), o legislador retirou do fornecedor de tais refeições do*

*polo passivo da relação jurídica tributária travada com o Estado, excluindo dele toda e qualquer responsabilidade pelo adimplemento tributário, transcrevendo exemplo de acórdão do CONSEF que entende corroborar com seu entendimento;*

*3 – Que, tocante às infrações 02 e 03, discorda das multas por falta de registro de entrada de mercadoria sujeitas ou não à tributação, com base na alegação de que tais entradas relacionadas no Auto de Infração certamente não foram remetidas ao seu estabelecimento, em razão de cancelamentos de pedidos, de modo que não há que se falar em falta escrituração dos citados documentos fiscais, aduzindo que, para comprovar suas alegações, está investigando a causa dos cancelamentos dos pedidos, e, oportunamente, apresentará a razão pela qual esses documentos fiscais supostamente não foram escriturados;*

*4 – Concluiu requerendo a reforma da Decisão para julgar nulo ou improcedente a autuação.*

Dispensada a emissão de Parecer da Douta Procuradoria Fiscal, nos termos do art. 136, III, “b”, item 3, do RPAF/99, e estando o feito devidamente instruído, foi incluído em pauta para julgamento.

## VOTO

No presente Auto de Infração está se exigindo o pagamento de ICMS recolhido a menos em decorrência de abatimento efetuado em desacordo com a legislação do Programa de Incentivo ao Esporte Amador do Estado da Bahia (Fazatleta), referente à Infração 1, bem como ICMS e multa devida em razão da entrada no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal.

Inicialmente, registro que estão presentes os requisitos legais necessários à lavratura do Auto de Infração, inexistindo qualquer nulidade a ser aplicada, pelo que passarei à análise do mérito das infrações.

Quanto ao mérito da autuação, tocante à Infração 1, vejo que o recorrente sustenta ser improcedente a exigência fiscal em razão de não ser ele o sujeito passivo obrigado a efetuar o pagamento do ICMS devido pelas operações de saída de refeições, em razão das regras de diferimento e substituição previstas nos artigos 40, inciso I, 342 e 343, inciso XVIII, do Decreto nº 6.284/1997 (RICMS/97).

Em sua manifestação fiscal às fls. 506/603, o ilustre Autuante defendeu que as regras de diferimento e substituição mencionadas pelo recorrente não teriam aplicação para o caso em tela, pois o adquirente das referidas mercadorias é um órgão da administração pública, qual seja a Penitenciária Lemos de Brito. Para embasar seu entendimento, o Nobre Auditor vale da interpretação literal do art. 343, inciso XVIII, do RICMS/97, que utiliza a expressão “contribuintes”, ao definir o substituto tributário. Vejamos:

*Art. 343 - É diferido o lançamento do ICMS incidente:*

*(...)*

*XVIII - 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;*

Com o devido respeito, discordo do entendimento sustentado pelo nobre Autuante, pois apesar de constar o termo “contribuintes” no supra referido dispositivo regulamentar, não há dúvidas de que, nas hipóteses de substituição tributária legalmente previstas, o substituto é sempre o sujeito passivo indireto, que não se confunde com contribuinte (sujeito passivo direto), nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional.

Por tal razão, a imunidade tributária atribuída constitucionalmente aos órgãos da administração pública (art. 150, inciso VI, da CF/88) não se estende às hipóteses de substituição tributária, de modo que a Penitenciária Lemos de Brito teria a obrigação legal de efetuar o pagamento do ICMS devido na aquisição de refeições destinadas ao consumo de seus funcionários. Nesse sentido, é pacífico o entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme aresto abaixo citado:

*“Imunidade. (...) Inaplicabilidade às hipóteses de responsabilidade ou substituição tributária. (...) Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria – Sesi pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadoria, sob o regime de diferimento. Alegada violação do art. 150, IV, c, da Constituição, que dispõe sobre a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos. A **responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto.**” (RE 202.987, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 30-6-2009, Segunda Turma, DJE de 25-9-2009.) No mesmo sentido: RE 446.530-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 29-5-2012, Segunda Turma, DJE de 13-6-2012.*

Entretanto, observo que, no caso em tela, a exigência constante na Infração 1 não está relacionada às regras de diferimento e substituição previstas nos artigos 40, inciso I, 342 e 343, inciso XVIII, do Decreto nº 6.284/1997, pois o Fisco está exigindo apenas o pagamento da diferença do ICMS em razão da utilização indevida de deduções previstas no Programa FAZATLETA, uma vez que os certificados destes Títulos de Incentivo apresentados pelo recorrente não respaldam o total do montante deduzido, de acordo com o Demonstrativo constante no Anexo I.

Outrossim, as diferenças apuradas pelo nobre autuante foram identificadas a partir dos Livros de Registro de Apuração do ICMS apresentados pelo próprio contribuinte, nos quais constam registradas operações realizadas e valores de imposto a pagar, de modo que a acusação fiscal apenas desconsidera algumas deduções utilizadas erroneamente pelo contribuinte por falta de comprovação dos Títulos de Incentivo do FAZATLETA. Assim, verifico que a autuação parte do pressuposto de que as operações constantes na escrita fiscal do recorrente estão corretas, independente de qualquer análise acerca das regras de substituição tributária e diferimento utilizadas na composição do imposto declarado.

Dessa forma, se haviam operações sujeitas à substituição e diferimento que compuseram erroneamente a base de cálculo do ICMS declarado pelo recorrente em seus livros fiscais, situação que poderia realmente reduzir o montante do imposto devido e, conseqüentemente, diminuir as diferenças apuradas pelo autuante, caberia ao recorrente demonstrar cada uma das operações declaradas equivocadamente, juntamente com as respectivas notas fiscais, o que justificaria, no meu entendimento, uma diligência para refazer o demonstrativo constante no Anexo I; até porque, registre-se, não há nos autos qualquer documento que comprove a alegação do recorrente, no sentido de que todas as operações por ele realizadas estariam submetidas às regras de substituição.

Portanto, partindo do pressuposto de que a acusação fiscal exige apenas as diferenças do ICMS declarado pelo próprio recorrente, por conta da utilização indevida de Títulos de Incentivo do FAZATLETA, e que a apelante não trouxe nenhum elemento capaz de justificar os erros em sua própria escrita fiscal, tampouco acostou qualquer outro Título de Incentivo que pudesse embasar as deduções glosadas, deixo de acolher os argumentos recursais em relação à Infração 1, mantendo o julgamento de Primeira Instância.

Tocante às infrações 2 e 3, está se exigindo o imposto devido, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória, decorrentes da falta de registro de entrada de mercadorias, apurada através da falta de escrituração no Registro de Entradas das notas fiscais constantes às fls. 163 a 168, para a infração 2, e da Nota Fiscal nº 21835, fl. 552, para a infração 3.

Em sede de defesa e Recurso, o contribuinte alegou que as referidas mercadorias não foram remetidas ao seu estabelecimento, em razão de cancelamentos de pedidos, aduzindo que ainda está investigando o ocorrido a fim de comprovar tais cancelamentos, porém nenhuma prova foi produzida até o presente momento.

Tocante às referidas infrações, registro que as notas fiscais de fls. 163 a 168 não contêm qualquer assinatura de recebimento das respectivas mercadorias, pois foram identificadas em trânsito através do Sistema CFAMT. Entendo que tal constatação é suficiente para suscitar dúvidas sobre a

efetiva concretização das operações de circulação de mercadoria nelas indicadas. Entretanto, como o recorrente reconhece ser o destinatário das aludidas mercadorias, alegando apenas que não chegou a recebê-las em razão do cancelamento dos pedidos, o ônus da prova foi-lhe atribuído, por se tratar de fato extintivo da acusação fiscal; para desincumbir-se de tal ônus probatório, deveria o apelante ter apresentado o cancelamento do pedido, os registros de entrada e devolução das mercadorias, ou ainda cópia da respectiva nota com carimbo de recusa.

Assim, deixo de acolher as razões recursais em relação às infrações 2 e 3, mantendo o julgamento de Primeira Instância.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª 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 **206769.0001/12-8**, lavrado contra **LPATSA ALIMENTAÇÃO E TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.841,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$5.381,18**, previstas nos incisos IX e XI, do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS