

PROCESSO - A. I. Nº 277992.0104/14-2
RECORRENTE - DIAS DÁVILA METALÚRGICA TECNOLOGIA E LOGÍSTICA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0085-01/15
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 20/10/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0298-12/15

EMENTA: ICMS. 1. DIFERIMENTO. REFEIÇÕES. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. Os documentos emitidos pelo fornecedor das refeições indicam que não se trata de prestação de serviços de “preparo de refeições”, e sim de “fornecimentos de refeições”. Fornecimento de refeições (obrigação de dar) não é prestação de serviço (obrigação de fazer): fornecimento de refeições é operação de circulação de mercadorias, fato gerador de ICMS, e não de ISS. Inaplicável o inc. X art 32 do Decreto nº 6.284/97 uma vez que as refeições não foram produzidas pelo autuado. Mantido o lançamento. 2. LIVROS FISCAIS. FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO. MULTA. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. De ofício, declarada a nulidade parcial do lançamento em razão da aplicação indevida de penalidade, bem como para ajustar a data de ocorrência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 1ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 29/05/2015 que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/09/2014, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 68.981,41 (sessenta e oito mil novecentos e oitenta e um reais e quarenta e um centavos) em decorrência do cometimento de 02 (duas) infrações.

O Contribuinte, nas suas razões defensivas, não impugnou a infração 02.

Infração 01. RV – Falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários da empresa, sendo lançado imposto no valor de R\$ 63.461,41, com multa de 60%.

Infração 02. – falta de apresentação de livros fiscais, quando regularmente intimado, sendo por isso aplicadas quatro multas, totalizando R\$ 5.520,00.

O autuado apresentou defesa administrativa em face do Auto de Infração em epígrafe (fls. 149/152), impugnando parcialmente o lançamento.

O autuante apresentou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 166-167), opinando pela manutenção do lançamento.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 1ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração, o que fez nos seguintes termos:

VOTO

O lançamento objeto do item 1º deste Auto de Infração diz respeito à falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários da empresa.

O autuado alega que apenas contratou a preparação das refeições, conforme Nota Fiscal de Prestação de Serviços, com incidência de ISS. Aduz que são isentos de ICMS os fornecimentos de refeições sem fins lucrativos, em refeitório próprio, diretamente aos empregados, nos termos do art. 32, X, do RICMS.

O RICMS/97, no art. 343, XVIII, previa o deferimento do imposto nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, para o momento em que ocorresse a entrada no estabelecimento do adquirente. No RICMS/12 essa previsão encontra-se no art. 286, VII. E, conforme observou o autuado na defesa, existe previsão de isenção do imposto para os fornecimentos de refeições sem fins lucrativos, em refeitório próprio, diretamente aos empregados da empresa.

Para a compreensão das regras de deferimento e isenção, na situação em exame, é preciso identificar por quem são feitas as refeições. Isto porque, se as refeições são feitas no recinto do estabelecimento que as fornecerá aos seus empregados, preparadas com insumos ou ingredientes adquiridos pela própria empresa, utilizando seus próprios cozinheiros ou sendo contratada outra empresa para o preparo das refeições, daí resultam duas conclusões: a) não há por que se falar em deferimento, primeiro porque não haverá em tal hipótese uma “entrada” das refeições no estabelecimento da contratante, pois elas serão confeccionadas dentro da própria empresa, e segundo porque, se as refeições forem preparadas por outra pessoa ou outra empresa contratada, com ingredientes adquiridos pela contratante, não haverá um “fornecimento” de refeições pela contratada à contratante, pois a contratada não estará fornecendo nada, estará apenas prestando serviço – uma coisa é fornecer (obrigação de dar), e outra coisa é preparar (obrigação de fazer); b) haverá neste caso isenção do imposto no fornecimento das refeições aos empregados, desde que seja feito sem fins lucrativos e em refeitório próprio.

Porém, se as refeições são feitas por pessoa ou empresa contratada, utilizando insumos ou ingredientes adquiridos pela contratada, para que, depois de preparadas as refeições, sejam elas fornecidas pela contratada à contratante para que esta por sua vez as forneça aos seus empregados, haverá aí duas operações: a) na primeira operação, haverá deferimento do imposto no fornecimento das refeições pela contratada à contratante, encerrando-se o deferimento na entrada das refeições no estabelecimento da contratante; b) na segunda operação, haverá isenção do imposto no fornecimento das refeições aos empregados, desde que seja feito sem fins lucrativos e em refeitório próprio.

No presente caso, analisando-se as Notas Fiscais de Prestação de Serviços anexadas às fls. 24/132, o que se vê é que está sendo pago ISS indevidamente, pois não se trata de “prestação de serviços”, e sim de fornecimentos de refeições. Com efeito, no campo “Descrição dos Serviços”, consta que se trata de “Fornecimento de refeição”. Fornecimento de refeições (obrigação de dar) não é prestação de serviço (obrigação de fazer): fornecimento de refeições é operação de circulação de mercadorias, fato gerador de ICMS, e não de ISS.

Mantenho o lançamento.

O item 2º não foi impugnado. Mantido também, portanto.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 1ªJJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- i. Destacou que o Impugnante teria se manifestado no sentido de que o objeto da autuação seria a preparação de refeições, e que sobre as mesmas incidiria o ISS, de modo que o fornecimento das refeições por parte do mesmo seria isento do ICMS;
- ii. Afirmou que, no presente caso, ao analisar as notas fiscais juntadas aos autos, percebeu que o Defendente estaria pagando o ISS indevidamente, pois a operação “Fornecimento de Refeições”, destacada no campo “Descrição de Serviços”, seria, na verdade, obrigação de dar; e não de fazer. Dessa forma, manteve o lançamento do ICMS.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 186/190)**.

- i. Clamou pela insubsistência da autuação, sob o argumento de que estaria diante de uma bitributação, visto que sobre o fato ora discutido, o imposto a incidir seria o ISS; e não o ICMS. Afirma ainda que o julgador *a quo* teria desconsiderado as provas existentes nos autos, bem como que teria interpretado equivocadamente dispositivo legal que concede a isenção do ICMS (art.32, X, subseção XIX, do Decreto nº 6.284/97), de forma que teria ferido o princípio da legalidade;

Em Parecer, a PGE/PROFIS (fls. 197/199) opinou pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, alegando que:

- i. O lançamento se trata da aquisição de refeições pelo Recorrente, para o consumo dos funcionários, apesar de existirem alguns documentos fiscais indicando erroneamente a prestação de serviços;

- ii. Afirmou que o art.32, X, subseção XIX, do Decreto nº 6.284/97 não se aplicaria ao caso vertente, pois teria havido a contratação de uma obrigação de dar refeições, com fins lucrativos, e que essa seria hipótese perfeitamente encaixável no art. 342, XVIII, do RICMS/BA.

Após, os autos foram remetidos para o CONSEF para apreciação do Recurso.

VOTO (Vencido quanto à infração 2)

O Recorrente apenas se insurgue contra a Infração 1, que se refere à falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários da empresa.

Basicamente o Recorrente alega que estaria diante de uma bitributação, visto que sobre o fato ora discutido, o imposto a incidir seria o ISS e não o ICMS. Aduz ainda que o julgador a quo teria desconsiderado as provas existentes nos autos, bem como que teria interpretado equivocadamente dispositivo legal que concede a isenção do ICMS (art.32, X, subseção XIX, do Decreto nº 6.284/97), de forma que teria ferido o princípio da legalidade.

Entendo não assistir razão ao Recorrente.

Como bem alinhavado pela JJF, bem como do Parecer da PGE/PROFIS, o caso concreto é de aplicação da hipótese perfeitamente encaixável no art. 342, XVIII, do RICMS/BA.

Outrossim, equivoca-se o Recorrente na interpretação do art. 32, inciso X, da subseção XIX, do Decreto nº 6.284/97, que trata da isenção no fornecimento de refeições sem fins lucrativos em refeitório próprio, aos seus empregados, de empresa industrial, dispondo expressamente que:

Art. 32, inc. x.- “Nos fornecimentos de refeições sem fins lucrativos, em refeitório próprio feito por estabelecimentos industriais, comerciais ou produtores, diretamente a seus empregados, bem como agremiações estudantis, instituições de educação ou de assistência social, sindicatos ou associações de classe diretamente a seus empregados associados, professores, alunos ou beneficiários, conforme o caso”.

A hipótese de isenção prevista no referido dispositivo apenas se aplica quando as refeições são produzidas e fornecidas pelo próprio estabelecimento, sem finalidade lucrativa.

Assim, o recorrente para se enquadrar no referido dispositivo deveria adquirir produtos e gêneros alimentícios para produzir as refeições em cozinha própria, o que não foi o caso, uma vez que conforme se depreende das notas fiscais anexadas, o recorrente adquire a refeição pronta de outros estabelecimentos comerciais, que possuem, de fato, finalidade lucrativa.

Ademais, conforme dispõe o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, o pagamento do ICMS nas operações de fornecimento de refeições é diferido para o momento da entrada no estabelecimento adquirente, que é o responsável por substituição pelo recolhimento.

Outrossim, não se pode alegar que houve, no caso concreto, bitributação entre ISS e ICMS mas sim, equivocada interpretação do Recorrente quanto ao tributo incidente na operação. Desta forma, caberá ao contribuinte requerer a restituição do ISS pago indevidamente.

Desta forma, entendo restar subsistente a Infração 1.

No que se refere à Infração 2, em que pese a mesma não tenha sido impugnada pelo Recorrente, de ofício, suscito nulidade parcial do lançamento.

Isto porque, conforme se verifica das Intimações para apresentação de livros fiscais (fls. 8 a 12), entre a 4^a Intimação (fl. 11) e a 5^a Intimação (fl. 12), o fiscal autuante sequer aguardou o término do prazo de 48 (quarenta e oito) horas conferido na 4^a Intimação para proceder à nova intimação.

Isso se depreende do fato de que o contribuinte fora intimado em 22/04/2014 para apresentar em um prazo de 48 horas os livros fiscais (fl. 11) e, em 23/07/2014 fora novamente intimado (fl. 12), sofrendo a aplicação da multa de R\$ 1.380,00 para o suposto descumprimento de ambas as intimações.

Outrossim, nos termos do que dispõe o inc. XX da Lei nº 7.014/96, após o descumprimento da terceira intimação, e à aplicação cumulativa das penalidades previstas nas alíneas a (460,00), b

(920,00) e c (1.380,00), não mais cabe a aplicação de nenhuma penalidade, cabendo ao auditor fiscal promover ao arbitramento de eventual tributo devido, se for o caso. Se assim não fosse, poderia o agente fiscal intimar o contribuinte em um número ilimitado de vezes, aplicando para cada descumprimento uma nova penalidade.

Por último, também verifico que a data de vencimento da infração é a data do descumprimento da intimação, razão pela qual deve ser ajustada de ofício, mantendo-se o lançamento da seguinte forma:

Data Ocorr.	Data Venc.	B.C	Aliq.	Multa	Valor
11/07/2014	12/07/2014	0	0	R\$460,00	R\$460,00
17/07/2014	18/07/2014	0	0	R\$920,00	R\$920,00
20/07/2014	21/07/2014	0	0	R\$1.380,00	R\$1.380,00
Total da Infração					R\$2.760,00

VOTO VENCEDOR (Infração 2)

Peço vênia ao ilustre relator, para manifestar a minha divergência relativamente à Infração 2, especificamente no que pertine à “aplicação cumulativa” das penalidades previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso XX do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Destaco, abaixo, o trecho do seu voto que está sendo, segundo penso, interpretado de forma contrária ao que dispôs o legislador.

“..., nos termos do que dispõe o inc. XX da Lei 7.014/96, após o descumprimento da terceira intimação, e à aplicação cumulativa das penalidades previstas nas alíneas a (460,00), b (920,00) e c (1.380,00), não mais cabe a aplicação de nenhuma penalidade, cabendo ao auditor fiscal promover ao arbitramento de eventual tributo devido, se for o caso. Se assim não fosse, poderia o agente fiscal intimar o contribuinte em um número ilimitado de vezes, aplicando para cada descumprimento uma nova penalidade.”

A lei estadual citada trouxe a previsão de sanção por descumprimento de obrigação acessória, em seu art. 42, conforme texto que reproduzo abaixo.

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

*...
XX - àquele que, dentro do prazo de 48 (quarenta e oito) horas, deixar de prestar esclarecimento ou informação, de exibir livro ou documento, arquivo eletrônico ou similar (exceto os arquivos previstos no inciso XIII-A), ou de mostrar bem móvel ou imóvel, inclusive mercadoria, ou seu estabelecimento a funcionário fiscal, quando por este regularmente solicitado:*

- a) R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), pelo não atendimento do primeiro pedido;*
 - b) R\$ 920,00 (novecentos e vinte reais), pelo não atendimento da intimação que lhe for feita posteriormente;*
 - c) R\$ 1.380,00 (mil e trezentos e oitenta reais), pelo não atendimento de cada uma das intimações subsequentes (grifo acrescido);*
- ...”*

Conforme se pode depreender a partir da leitura do texto legal, as multas previstas nas alíneas do inciso XX têm motivações distintas, em que pese possam se referir ao mesmo objeto. Os pedidos são diferentes e não tendo sido atendidos, devem, sim, dar lugar a aplicação de sanções distintas, já que decorrentes de condutas próprias e autônomas, umas em relação às outras, descabendo falar-se em “cumulatividade” de sanções.

De fato, afigura-se como inadequado, *permissa vênia*, falar-se em cumulatividade das sanções, o que somente caberia de se cogitar na hipótese de aplicação de duas ou mais sanções para uma única conduta, situação que inoceste no presente caso, pois a aplicação da alínea “b” somente se viabiliza quando constatado um novo desatendimento, instante em que a infração ganha contornos de maior gravidade, na medida em que marcada pela reincidência.

O texto da alínea “c” não dá margem a dúvidas quanto dispõe que “*pelo não atendimento de cada uma das intimações subsequentes*”, expressão que quer tutelar o prestígio à função pública de fiscalização, a qual não prescinde da entrega dos livros e documentos indispensáveis à verificação do correto cumprimento das obrigações tributárias.

Evidentemente que tais regras não podem se prestar ao uso abusivo por parte da administração fazendária, mormente naqueles casos em que o contribuinte desatendeu motivadamente a intimação fiscal, e não possui, por isso, condições de atendimento dos pedidos subseqüentes.

Nesta hipótese, não há porque haver renovação de intimações, já que o sujeito passivo não tem condições de atendê-las. Em se verificando tal condição, é forçoso admitir que estão dados os pressupostos do arbitramento da base de cálculo, nos termos do art. 22 da Lei 7.014/96. Não há, contudo, provas de que tenha havido abuso por parte da autoridade fiscal, situação sem a qual não é razoável afastar a aplicação gradativa das multas em face de descumprimentos consecutivos de solicitações fiscais.

Assim, embora concorde com o afastamento da multa imposta pelo descumprimento da intimação datada de 23/07/2014 (por não observar o interstício mínimo de quarenta e oito horas), as demais intimações prestam-se a embasar a imposição das sanções aplicadas pelo autuante.

Acatando o entendimento do relator no que se refere ao ajustamento, de ofício, na data de vencimento da infração, reformo a Decisão da JJF, mantendo parcialmente a infração 2, nos termos a seguir:

Data Ocorr.	Data Venc.	B.C	Aliq.	Multa	Valor
11/07/2014	12/07/2014	0	0	R\$460,00	R\$460,00
17/07/2014	18/07/2014	0	0	R\$920,00	R\$920,00
20/07/2014	21/07/2014	0	0	R\$1.380,00	R\$1.380,00
24/07/2014	25/07/2014	0	0	R\$1.380,00	R\$1.380,00
Total da Infração					R\$4.140,00

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, reduzir a penalidade da infração 2, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 277992.0104/14-2, lavrado contra **DIAS DÁVILA METALÚRGICA TECNOLOGIA E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$63.461,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$4.140,00**, prevista no inciso XX, do art. 42, da supracitada lei, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Fernando Antônio Brito de Araújo e Paulo Danilo Reis Lopes

VOTO VENCIDO – Conselheiros (as): Daniel Ribeiro Silva, Alessandra Brandão Barbosa e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS