

PROCESSO - A. I. Nº 269114.3002/16-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - PRINCE NUTRIÇÃO EIRELI
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JJF nº 0102-03/18
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0354-12/18

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto, quando a mercadoria se destinar à utilização pelo estabelecimento, como matéria prima, nos termos do inciso III do § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96. Infração insubsistente. 2. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. DMA. Envio com dados divergentes. Contribuinte não apresenta provas capazes de elidir a acusação fiscal relacionada. Infração mantida. 3. ENTRADA DE MERCADORIAS OU BENS NÃO REGISTRADOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. O Autuante ajusta parte do valor do débito, excluindo as parcelas referentes ao exercício de 2011, quando o contribuinte não se encontrava obrigado a escriturar o livro de Entradas. Convertida a exigência remanescente em multa por descumprimento de obrigação acessória, em relação às notas fiscais não escrituradas na EFD, prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei nº 7014/96, pois não ficou comprovada nos autos, a falta de registro na escrita contábil do autuado os pagamentos referentes às notas fiscais que dão suporte ao presente lançamento. Reduzido de ofício o valor da multa aplicada para 10% do valor apurado. Infração parcialmente caracterizada. 4. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. Apuração da infração 8 contém os mesmos documentos fiscais contidos na infração 3, referentes à igual período. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra a decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2016, para exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$3.129.344,26, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

***Infração 1** - 07.01.01 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de fevereiro a dezembro de 2011, janeiro, março a dezembro de 2013, janeiro, fevereiro, maio e setembro de 2014, no valor de R\$17.765,14, acrescido da multa de 60%;*

***Infração 3** - 05.05.01 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. O contribuinte não apresentou os livros fiscais com a escrituração dos anos de 2011 e 2012, e os exercícios de 2013 a 2015 que deveriam ser escriturados nas EFD enviadas, estavam sem as informações exigidas na legislação, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, no valor de R\$2.103.766,84, acrescido da multa de 100%;*

Infração 7 - 16.05.18 - declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA - Declaração e Apuração Mensal de ICMS, todas as DMAs apresentadas faltam os dados das entradas, configurando a infração, nos meses de fevereiro de 2011 a dezembro de 2015, sendo aplicada a multa fixa de R\$140,00 em cada mês em que se verificou a divergência, totalizando R\$8.260,00;

Infração 8 - 16.01.01 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2015 sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$525.941,71.

O Contribuinte teve ciência da autuação em 11/10/2016, conforme consta da fl. 09 do PAF.

O autuado apresentou defesa apenas da infração 03 (fl. 99).

Após a devida instrução processual, a 3ª JF decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da autuação, conforme voto a seguir transcrito:

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário consubstanciado na apuração de oito infrações, devidamente relatadas na inicial.

Inicialmente observo que a acusação em discussão está posta de maneira clara e devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. Com isso, vejo que foram seguidas todas as normas estabelecidas pelo art. 39 do RPAF/BA.

No mérito, a infração 01, acusa o autuado de ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Analizando os elementos que compõe o presente PAF, e em consulta ao banco de dados do contribuinte no Sistema INC, observo que o autuado é do ramo de atividade econômica - "Restaurante e Similar"- CNAE - Fiscal - 561201.

Nas razões defensivas, o sujeito passivo afirmou que a empresa não compra mercadorias para revender, uma vez que só trabalha para o Estado, participando de licitações, para o fornecimento de alimentação para pacientes de hospitais públicos. Afirma que por exigência de seus contratos, deve sempre manter mercadorias em estoque para atendimento de emergência em hospitais e postos de saúde.

Nessa linha de raciocínio, é cediço que o regime de substituição tributária não deve ser aplicado à operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial. É o que dispõe o Inciso III, do § 8º, do art. 8º da Lei 7.014/96, in verbis:

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

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

III - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte, que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

Da leitura do dispositivo acima transcrito, observa-se que não se submete a incidência de ICMS por substituição tributária, as aquisições por estabelecimento industrial que utiliza tais mercadorias como insumos, como é o caso do autuado, que emprega as mercadorias na fabricação de refeições.

É importante registrar, entendimento da GECOT/DITRI no Parecer nº 8692/2010, quando consultada sobre a incidência do ICMS Antecipação Tributária para empresas com atividade no mesmo ramo da ora Autuada, que assim se manifestou:

“Considerando que a atividade da empresa é o fornecimento de refeições não destinadas a um consumidor final individualizado, mas sim a empresas diversas para consumo de seus empregados, entende a Consultante que as aquisições interestaduais de mercadorias que serão utilizadas no preparo dessas refeições equiparam-se a uma aquisição de matérias-primas destinadas à utilização em processo de industrialização. Nesse contexto, questiona se neste caso haverá obrigatoriedade de recolhimento da antecipação parcial de que trata o art. 352-A do RICMS/BA. RESPOSTA: A obrigatoriedade ou não de recolhimento da antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias que serão utilizadas no preparo de refeições está condicionada à destinação das refeições preparadas, ou seja, tratando-se de refeições comercializadas por restaurantes, lanchonetes, bares e estabelecimentos afins, diretamente a consumidor final, haverá obrigatoriedade de recolhimento da antecipação parcial, visto que tal atividade se caracteriza como comercialização.

Por outro lado, nas refeições não destinadas a um consumidor final individualizado, mas sim, a um grupo de pessoas informado pela empresa contratante, ou seja, aquelas preparadas em escala industrial para consumo generalizado, não será devido o recolhimento da antecipação parcial, visto que tal atividade se

caracteriza como um processo de industrialização, para fins de tributação do ICMS. Isto posto, não será devido o recolhimento da antecipação parcial nas aquisições interestaduais efetuadas pela Consulente, tendo em vista que as mercadorias assim adquiridas serão empregadas no preparo de refeições coletivas, ou seja, não destinadas a um consumidor final individualizado.”

Considerando que não existem no PAF, elementos a provar que o sujeito passivo comercializou qualquer das mercadorias relacionadas pelo fiscal nesta infração, na mesma forma como adquirida, a irregularidade apontada não se caracterizou. Concluo pela insubsistência da infração 01.

Na infração 02, o autuado deixou de atender intimação para entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária.

O autuado não rebateu objetivamente esta infração. Nos termos previstos no art. 42, inciso XIII-A, alínea "L" da Lei 7014/96, o contribuinte que deixa de atender intimação para entrega da escrituração digital não enviada, a que está obrigado, como no presente caso, se sujeita à aplicação da multa descrita neste item do auto de infração. Infração mantida.

A infração 03 cuida da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Consta da descrição dos fatos que o contribuinte não apresentou os livros fiscais com a escrituração dos anos de 2011 e 2012, e os exercícios de 2013 a 2015, que deveriam ser escriturados nas EFDs que foram enviadas sem as informações exigidas na legislação, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2015.

O defendente alegou que a empresa realiza a apuração do ICMS em função da receita bruta mensal e não utiliza débito ou crédito. Frisou que o valor total do ICMS a pagar é calculado pelas notas fiscais de saídas, com a aplicação da alíquota de 4%. Estaria assim, desobrigado de elaborar conta corrente fiscal. Invocou, em seu favor, o inciso IX, do art. 504 do RICMS/97.

O autuante, em sede de informação fiscal, afirmou que o inciso indicado pelo contribuinte sofreu mudanças no seu texto, pela Alteração nº 5 (Decreto nº 7.244/98) do Regulamento vigente à época, o RICMS/97. Informou que a alteração do citado inciso foi editada pela mesma Alteração nº 5, inciso X, com vigência até 31/12/2011.

Sendo assim, ajustou o valor lançado na Infração 03, excluindo as ocorrências do exercício de 2011, que passou de R\$2.103.766,84 (fl.04) – R\$573.535,05 (fl.54) para R\$1.530.231,79.

Analizando a realidade fática que caracteriza esta infração, verifico que, de fato, o Regulamento de ICMS aprovado pelo Decreto 6.284 de 14 de março de 1997, vigente até 31/03/2012, assim estabelecia no art.504, inciso X, in verbis:

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:

IX - os contribuintes que optarem pelo regime de apuração em função da receita bruta estão sujeitos, apenas, à escrituração dos livros Registro de Saídas Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;

Observe que estes dispositivos foram revogados. Com a edição do Novo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto 13.780/2012, que entrou em vigor a partir de 1º de abril de 2012, as empresas do ramo de hotéis, bares e restaurantes deixaram de ter o tratamento especial dispensado pelo Regulamento de 1997, no que tange à escrituração dos livros fiscais. Embora o Regulamento de 2012 seja omissivo, no que diz respeito à essa obrigação acessória, com a revogação dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que as empresas que exploram esse ramo de atividade, passaram a ter o mesmo tratamento dispensado às empresas que apuram o ICMS pelo regime normal. Portanto, estariam sujeitas à escrituração de todos os livros fiscais e demais obrigações acessórias a que estão submetidas as outras empresas que apuram o ICMS pelo regime normal.

Registro por importante, que nos termos do inciso VI, do art. 267 do RICMS/2012, o Autuado possui o benefício fiscal da redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária efetiva seja equivalente a 4%.

A infração em discussão, trata de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas.

Para essa situação, a legislação do ICMS, no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, prescreve que “salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar: saldo credor de caixa, suprimento a caixa de origem não comprovada, manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como, entrada de mercadorias ou bens não registrados, pagamentos não registrados ou das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras, administradoras de cartões de crédito ou débito, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

Nessa esteira, a irregularidade apontada tem por base o valor das entradas não declaradas, com fundamento na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais

entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Observe que o Autuado está obrigado a efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária. Consta do processo que o contribuinte estava omissa do envio dos arquivos do exercício de 2014, além de ter enviado arquivos incompletos nos exercícios de 2013 e 2015, não possuindo informações relevantes, como notas fiscais emitidas e recebidas, que são obrigatórios. Ao longo do prazo concedido para cumprimento desta obrigação, os arquivos voltaram a ser enviados com as mesmas omissões, sendo então, autuado.

Sobre a Escrituração Digital- EFD, destaco que conforme disposto no art. 247 do RAICMS/12, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui a escrituração e impressão dos livros fiscais, inclusive o Registro de Entradas. Levando-se em consideração que o contribuinte não trouxe aos autos provas de que efetuou qualquer retificação na EFD, transmitida no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), deve prevalecer os livros disponibilizados pelo sujeito passivo no SPED, que serviram de base para a exigência do presente lançamento.

Por outro lado, verifico que não ficou comprovado nos autos, que os pagamentos referentes às notas fiscais que dão suporte ao presente lançamento, não se encontram registradas na escrita contábil do autuado, o que caracterizaria a omissão de receitas (de saídas de mercadorias), empregadas no pagamento das entradas que deixaram de ser contabilizadas.

Nesse passo, entendo que ao autuado deva ser imputada a conduta prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei 7.014/96 e deve ser aplicada a multa, conforme dispositivo que reproduzo, in verbis:

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

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Diante destes fatos, observo que a infração que imputava ao autuado a falta de recolhimento do imposto pelo descumprimento de obrigação principal, deverá ser convertida em multa pelo descumprimento de obrigação acessória, pelo não registro das citadas notas fiscais em sua escrituração. Saliento que as operações referentes ao exercício de 2011, devem ser excluídas, considerando a desobrigatoriedade estampada no inciso IX, art. 504 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, tendo como base de cálculo, o valor das notas fiscais não registradas, sobre as quais deve ser aplicado o percentual de 1%, conforme segue: Valor nesta infração, constante do corpo do Auto de Infração, excluindo as ocorrências de 2011= R\$ 38.255.794,75 * 0,01 = R\$382.557,95.

No caso concreto, considerando a inexistência nos autos de provas que haja ocorrido dolo, fraude ou simulação e levando em conta que o Autuado prosseguiu com o procedimento que utilizava, ao aplicar o previsto no inciso IX, do art.504 do RICMS/97, entendo que ao valor da infração, no montante de R\$382.557,95, deve ser aplicada o § 7º, do art.42 da Lei nº 7.014/96, reduzindo-se de ofício o valor da multa aplicada para 10% do seu valor, totalizando R\$ 38.255,79. Infração parcialmente caracterizada, conforme tabela abaixo.

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	B.CÁLCULO	VLR. DA MULTA 1%	VLR. DA MULTA 10% SOBRE 1%
31/01/2012	09/02/2012	939.345,25	9.393,45	939,35
29/02/2012	09/03/2012	1.118.672,50	11.186,73	1.118,67
31/03/2012	09/04/2012	1.229.996,00	12.299,96	1.230,00
30/04/2012	09/05/2012	1.115.399,00	11.153,99	1.115,40
31/05/2012	09/06/2012	1.371.699,25	13.716,99	1.371,70
30/06/2012	09/07/2012	1.588.633,50	15.886,34	1.588,63
31/07/2012	09/08/2012	1.403.825,25	14.038,25	1.403,83
31/08/2012	09/09/2012	1.137.802,00	11.378,02	1.137,80
30/09/2012	09/10/2012	1.169.946,25	11.699,46	1.169,95
31/10/2012	09/11/2012	1.276.353,00	12.763,53	1.276,35
30/11/2012	09/12/2012	1.386.233,25	13.862,33	1.386,23
31/12/2012	09/01/2013	758.755,25	7.587,55	758,76
31/01/2013	09/02/2013	1.593.931,50	15.939,32	1.593,93
28/02/2013	09/03/2013	1.785.435,50	17.854,36	1.785,44
31/03/2013	09/04/2013	1.664.293,50	16.642,94	1.664,29
30/04/2013	09/05/2013	1.142.889,25	11.428,89	1.142,89
31/05/2013	09/06/2013	1.119.694,75	11.196,95	1.119,69
30/06/2013	09/07/2013	1.050.631,75	10.506,32	1.050,63
31/07/2013	09/08/2013	1.156.505,75	11.565,06	1.156,51
31/08/2013	09/09/2013	1.092.672,00	10.926,72	1.092,67
30/09/2013	09/10/2013	948.936,25	9.489,36	948,94
31/10/2013	09/11/2013	1.082.927,00	10.829,27	1.082,93
30/11/2013	09/12/2013	860.884,00	8.608,84	860,88

31/12/2013	09/01/2014	871.853,75	8.718,54	871,85
31/01/2014	09/02/2014	729.603,50	7.296,04	729,60
28/02/2014	09/03/2014	443.224,00	4.432,24	443,22
31/03/2014	09/04/2014	316.003,75	3.160,04	316,00
30/04/2014	09/05/2014	546.645,50	5.466,46	546,65
31/05/2014	09/06/2014	461.719,75	4.617,20	461,72
30/06/2014	09/07/2014	296.081,75	2.960,82	296,08
31/07/2014	09/08/2014	346.486,00	3.464,86	346,49
31/08/2014	09/09/2014	349.735,25	3.497,35	349,74
30/09/2014	09/10/2014	297.729,00	2.977,29	297,73
31/10/2014	09/11/2014	380.402,00	3.804,02	380,40
30/11/2014	09/12/2014	261.886,25	2.618,86	261,89
31/12/2014	09/01/2015	304.299,25	3.042,99	304,30
31/01/2015	09/02/2015	258.063,00	2.580,63	258,06
28/02/2015	09/03/2015	185.573,75	1.855,74	185,57
31/03/2015	09/04/2015	295.896,75	2.958,97	295,90
30/04/2015	09/05/2015	212.047,00	2.120,47	212,05
31/05/2015	09/06/2015	187.812,50	1.878,13	187,81
30/06/2015	09/07/2015	203.504,75	2.035,05	203,50
31/07/2015	09/08/2015	269.556,00	2.695,56	269,56
31/08/2015	09/09/2015	290.248,50	2.902,49	290,25
30/09/2015	09/10/2015	455.516,00	4.555,16	455,52
31/10/2015	09/11/2015	676.297,00	6.762,97	676,30
30/11/2015	09/12/2015	765.087,25	7.650,87	765,09
31/12/2015	09/01/2016	855.060,75	8.550,61	855,06
		38.255.794,75	382.557,95	38.255,79

As infrações 04 e 05 tratam respectivamente de falta de recolhimento no prazo regulamentar, do ICMS relativo à comercialização de refeições, apurado com base no Regime em Função de Receita Bruta nos meses de janeiro de 2014, janeiro a maio, novembro e dezembro de 2015 e recolhimento a menos de ICMS relativo à comercialização de refeições, apurado através de divergências entre os valores recolhidos e os lançados no livro Registro de Apuração de ICMS, nos meses de fevereiro e setembro de 2012 e junho de 2015.

O contribuinte não faz qualquer alusão a respeito dessas irregularidades, nem traz à luz neste processo, prova capaz de elidir as acusações fiscais aqui descritas. Sendo assim, julgo procedentes estas infrações.

A infração 06 refere-se à falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, ou a entrega sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, nos meses de fevereiro de 2014 a janeiro de 2015, sendo aplicada a multa fixa de R\$1.380,00, em cada mês que se verificou a omissão, totalizando R\$16.560,00.

A infração 07 trata de declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA - Declaração e Apuração Mensal de ICMS. Todas as DMAs apresentadas faltam os dados das entradas, configurando a infração, nos meses de fevereiro de 2011 a dezembro de 2015, sendo aplicada a multa fixa de R\$140,00, em cada mês que se verificou a divergência, totalizando R\$8.260,00.

Sobre estas infrações, o Autuado também deixou de se manifestar ou apresentar provas com o condão de extinguir ou modificar tais irregularidades. Pelas razões já expostas nesse voto, as ocorrências referentes ao exercício de 2011 devem ser excluídas da infração 07, visto que baseadas em divergências com relação ao registro do livro de Entradas. Dessa forma, a infração 06 é integralmente procedente e a infração 07, subsiste no valor de R\$6.720,00.

A infração 08 trata de entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$525.941,71.

Conforme já apreciado anteriormente neste voto, com a falta de determinação expressa de que, ao contrário do estabelecido no RICMS/97, o regulamento atual (2012) ao silenciar sobre a questão, não isentava o Autuado da escrituração do livro fiscal de Entradas, induziu o contribuinte a continuar com este procedimento, ou seja, sem escriturar as notas fiscais de Entradas em sua EFD.

No entanto, nesta infração, os documentos fiscais que serviram de base para sustentar a infração 03 são os mesmos que sustentam a infração 08, referentes ao mesmo período aqui discutido. Sendo assim, considerando que a infração 03 foi convertida de ofício em multa por descumprimento de obrigação acessória de igual enquadramento legal, esta não subsiste. Concluo que a infração 08 é insubsistente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$518.586,36, com redução da multa aplicada de ofício para a infração 03, conforme a seguir demonstrado:

	Lançado no Auto de Infração	Valor após julgamento	Natureza do Julgamento
Infração 01	17.765,14	0,00	Improcedente
Infração 02	237.591,35	237.591,35	Procedente

<i>Infração 03</i>	<i>2.103.766,84</i>	<i>38.255,79</i>	<i>Procedente em parte</i>
<i>Infração 04</i>	<i>215.238,23</i>	<i>215.238,23</i>	<i>Procedente</i>
<i>Infração 05</i>	<i>4.220,99</i>	<i>4.220,99</i>	<i>Procedente</i>
<i>Infração 06</i>	<i>16.560,00</i>	<i>16.560,00</i>	<i>Procedente</i>
<i>Infração 07</i>	<i>8.260,00</i>	<i>6.720,00</i>	<i>Procedente em Parte</i>
<i>Infração 08</i>	<i>525.941,71</i>	<i>0,00</i>	<i>Improcedente</i>
<i>Total</i>	<i>3.129.344,26</i>	<i>518.586,36</i>	

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

A autuada apresentou Recurso Voluntário intempestivo, em 03/09/2018, tendo como referência a data da entrega da intimação mediante Aviso de Recebimento (A.R.) datado de 03/08/2018.

Foi cientificada da intempestividade através de AR em 26/09/18 (fls. 139).

VOTO

No presente Recurso de Ofício discute-se a decisão da Junta de Julgamento Fiscal que julgou improcedente as infrações 1 e 8 e parcialmente procedente as infrações 3 e 7, reduzindo o valor total da autuação de R\$3.129.344,26 para R\$518.586,36.

A acusação da Infração 1 é a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

O ramo de atividade econômica - "Restaurante e Similar"- CNAE - Fiscal – 561201, para o fornecimento de alimentação para pacientes de hospitais públicos. Afirmou que por exigência de seus contratos, deve sempre manter mercadorias em estoque para atendimento de emergência em hospitais e postos de saúde.

O regime de substituição tributária não deve ser aplicado à operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial, como é o caso do autuado, que emprega as mercadorias na fabricação de refeições, conforme disposto no Inciso III, do § 8º, do art. 8º da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

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

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

III - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte, que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;

Neste mesmo sentido é o entendimento da GECOT/DITRI no Parecer nº 8692/2010, quando consultada sobre a incidência do ICMS Antecipação Tributária para empresas com atividade no mesmo ramo da ora Autuada, que assim se manifestou:

“Considerando que a atividade da empresa é o fornecimento de refeições não destinadas a um consumidor final individualizado, mas sim a empresas diversas para consumo de seus empregados, entende a Consulente que as aquisições interestaduais de mercadorias que serão utilizadas no preparo dessas refeições equiparam-se a uma aquisição de matérias-primas destinadas à utilização em processo de industrialização. Nesse contexto, questiona se neste caso haverá obrigatoriedade de recolhimento da antecipação parcial de que trata o art. 352-A do RICMS/BA. RESPOSTA: A obrigatoriedade ou não de recolhimento da antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias que serão utilizadas no preparo de refeições está condicionada à destinação das refeições preparadas, ou seja, tratando-se de refeições comercializadas por restaurantes, lanchonetes, bares e estabelecimentos afins, diretamente a consumidor final, haverá obrigatoriedade de recolhimento da antecipação parcial, visto que tal atividade se caracteriza como comercialização.

Por outro lado, nas refeições não destinadas a um consumidor final individualizado, mas sim, a um grupo de pessoas informado pela empresa contratante, ou seja, aquelas preparadas em escala industrial para consumo generalizado, não será devido o recolhimento da antecipação parcial, visto que tal atividade se caracteriza como um processo de industrialização, para fins de tributação do ICMS. Isto posto, não será devido o recolhimento da

antecipação parcial nas aquisições interestaduais efetuadas pela Consulente, tendo em vista que as mercadorias assim adquiridas serão empregadas no preparo de refeições coletivas, ou seja, não destinadas a um consumidor final individualizado.”

Portanto, considerando que não existem no PAF, elementos a provar que o sujeito passivo comercializou qualquer das mercadorias relacionadas pelo fiscal nesta infração, na mesma forma como adquirida, concordo com a conclusão da decisão de piso pela insubsistência da infração 1.

Na infração 3 a acusação é da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Consta da descrição dos fatos que o contribuinte não apresentou os livros fiscais com a escrituração dos anos de 2011 e 2012, e os exercícios de 2013 a 2015, que deveriam ser escriturados nas EFDs que foram enviadas sem as informações exigidas na legislação, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2015.

O defendente alegou que a empresa realiza a apuração do ICMS em função da receita bruta mensal e não utiliza débito ou crédito. Frisou que o valor total do ICMS a pagar é calculado pelas notas fiscais de saídas, com a aplicação da alíquota de 4%. Estaria assim, desobrigado de elaborar conta corrente fiscal, de acordo com o inciso IX, do art. 504 do RICMS/97.

O autuante, em sede de informação fiscal, afirmou que o inciso indicado pelo contribuinte sofreu mudanças no seu texto, pela Alteração nº 5 (Decreto nº 7.244/98) do Regulamento vigente à época, o RICMS/97. Informou que a alteração do citado inciso foi editada pela mesma Alteração nº 5, inciso X, com vigência até 31/12/2011.

A decisão de piso, ajustou o valor lançado na Infração 3, excluindo as ocorrências do exercício de 2011, que passou de R\$2.103.766,84 (fl.04) – R\$573.535,05 (fl.54) para R\$1.530.231,79.

De fato, o Regulamento de ICMS aprovado pelo Decreto 6.284 de 14 de março de 1997, vigente até 31/03/2012, estabelecia no art.504, inciso IX, que os contribuintes que optarem pelo regime de apuração em função da receita bruta estão sujeitos, apenas, à escrituração dos livros Registro de Saídas Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências.

Com a edição do RICMS/2012, as empresas do ramo de hotéis, bares e restaurantes deixaram de ter o tratamento especial dispensado pelo Regulamento de 1997, no que tange à escrituração dos livros fiscais. Embora o Regulamento de 2012 seja omissivo, no que diz respeito a essa obrigação acessória, com a revogação dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que as empresas que exploram esse ramo de atividade, passaram a ter o mesmo tratamento dispensado às empresas que apuram o ICMS pelo regime normal. Portanto, estariam sujeitas à escrituração de todos os livros fiscais e demais obrigações acessórias a que estão submetidas às outras empresas que apuram o ICMS pelo regime normal.

O Autuado possui o benefício fiscal da redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária efetiva seja equivalente a 4%, nos termos do inciso VI, do art. 267 do RICMS/2012.

A irregularidade apontada tem por base o valor das entradas não declaradas, com fundamento na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Observo que o Autuado está obrigado a efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária. Consta do processo que o contribuinte estava omissivo do envio dos arquivos do exercício de 2014, além de ter enviado arquivos incompletos nos exercícios de 2013 e 2015, não possuindo informações relevantes, como notas fiscais emitidas e recebidas, que são obrigatórios.

Não ficando comprovado nos autos, que os pagamentos referentes às notas fiscais, não se encontram registradas na escrita contábil do autuado, o que caracterizaria a omissão de receitas (de saídas de mercadorias), empregadas no pagamento das entradas que deixaram de ser contabilizadas, concordo com o entendimento do julgador de piso que, neste caso, deva ser aplicada a multa prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Portanto, a infração que imputava ao autuado a falta de recolhimento do imposto pelo

descumprimento de obrigação principal, deverá ser convertida em multa pelo descumprimento de obrigação acessória, pelo não registro das citadas notas fiscais em sua escrituração, excluindo as operações referentes ao exercício de 2011, já que neste exercício não havia obrigatoriedade, de acordo com o inciso IX, art. 504 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores.

Considerando a inexistência nos autos de provas que haja ocorrido dolo, fraude ou simulação e levando em conta que o Autuado foi induzido a prosseguir com o procedimento que utilizava, ao aplicar o previsto no inciso IX, do art.504 do RICMS/97, concordo com o entendimento do julgador de piso, de que ao valor da infração, no montante de R\$382.557,95, deve ser aplicada o § 7º, do art.42 da Lei nº 7.014/96, reduzindo-se de ofício o valor da multa aplicada para 10% do seu valor, totalizando R\$38.255,79. Infração parcialmente caracterizada, conforme tabela de fls. 122/123.

A infração 7 trata de declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA - Declaração e Apuração Mensal de ICMS. Todas as DMAs apresentadas faltam os dados das entradas, configurando a infração, nos meses de fevereiro de 2011 a dezembro de 2015, sendo aplicada a multa fixa de R\$140,00, em cada mês que se verificou a divergência, totalizando R\$8.260,00.

Não houve manifestação da autuada sobre esta infração. O julgamento de piso excluiu as ocorrências referentes ao exercício de 2011, visto que baseadas em divergências com relação ao registro do livro de Entradas. Desta forma, concordo com a conclusão do julgamento pela procedência parcial desta infração, subsistindo o valor de R\$6.720,00.

A infração 8 trata de entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$525.941,71.

O regulamento atual (2012), não isentava o Autuado da escrituração do livro fiscal de Entradas. Entretanto, com a falta de determinação expressa, como estabelecido no RICMS/97, induziu o contribuinte a continuar sem escriturar as notas fiscais de Entradas em sua EFD.

Portanto, considerando que os documentos fiscais que serviram de base para sustentar a infração 03 são os mesmos que sustentam a infração 08, referentes ao mesmo período e que, no julgamento de piso a infração 3 foi convertida, de ofício, em multa por descumprimento de obrigação acessória de igual enquadramento legal, concordo com a conclusão do julgamento pela insubsistência da infração 8.

Desta forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter a decisão da 3ª JF que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo:

	Lançado no Auto de Infração	Valor após julgamento	Natureza do Julgamento	Multa
Infração 01	17.765,14	0,00	Improcedente	-----
Infração 02	237.591,35	237.591,35	Procedente	-----
Infração 03	2.103.766,84	38.255,79	Procedente em parte	-----
Infração 04	215.238,23	215.238,23	Procedente	60%
Infração 05	4.220,99	4.220,99	Procedente	60%
Infração 06	16.560,00	16.560,00	Procedente	-----
Infração 07	8.260,00	6.720,00	Procedente em Parte	-----
Infração 08	525.941,71	0,00	Improcedente	-----
Total	3.129.344,26	518.586,36		

VOTO DIVERGENTE (Infração 1)

Peço vênica para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

Restringe-se minha divergência, especificamente, à infração 1, cuja exigência reflete na cobrança do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição e referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Isto porque, o art. 5º do Regulamento do IPI (Decreto n.º 7.212/2010) exclui do conceito de atividade industrial aquela que

esteja vinculada ao preparo de produtos alimentares, ainda que em cozinhas industriais e cujas vendas sejam destinadas às pessoas jurídicas para consumo dos seus funcionários, empregados ou dirigentes.

Ademais, a alínea “d” do inciso VI do caput do art. 267 traz a hipótese clara de incidência da substituição tributária quando afirma:

“d) o benefício não se aplica no cálculo do imposto devido por antecipação parcial e por antecipação tributária que encerre a fase de tributação nas aquisições de mercadorias realizadas pelo contribuinte;”- efeitos de 01/04/12 a 31/12/13

d) o benefício não se aplica no cálculo do imposto devido por antecipação parcial e por antecipação tributária que encerre a fase de tributação nas aquisições de mercadorias realizadas pelo contribuinte, que deverá ser recolhido integralmente, inclusive por fornecedores de alimentos preparados predominantemente para empresas nas aquisições interestaduais de mercadorias para utilização no preparo das refeições; efeitos a partir de 01/01/2014

E é forçoso aqui ressaltar que a mera inserção do advérbio “inclusive” na nova redação da alínea “d” acima destacada não tem o condão de alterar a eficácia do benefício tratado no referido dispositivo legal, notamente porque o correlato caput já encerrava a referida matéria, tendo a nova redação apenas o escopo de certificar a intenção do legislador, já cancelada, repita-se, no caput do artigo.

Assim, divergindo do quanto afirma o Ilustre Relator, entendo que a infração 1 é subsistente, devendo, pois, ser acolhido o presente Recurso de Ofício para declarar procedente a infração em comento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269114.3002/16-6, lavrado contra **PRINCE NUTRIÇÃO EIRELI**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$219.459,22**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, alíneas “f” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$299.127,14**, prevista nos incisos XIII-A, “1”, XVIII, “c” e IX do mesmo artigo e lei já citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Carlos Antonio Borges Cohim da Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE
(Infração 1)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS