

**PROCESSO** - A. I. Nº 087016.0002/18-6  
**RECORRENTE** - MASTER GLASSES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JFJ nº 0221-04/18  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/07/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0118-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERIMENTO. AQUISIÇÕES DE REFEIÇÕES PARA FORNECIMENTO A FUNCIONÁRIOS. TERMO FINAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Cabe a manutenção da exigência fiscal em face de a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ser do estabelecimento adquirente – autuado, - haja vista que o diferimento se encerra no momento da entrada na empresa que adquire as refeições para consumo de seus empregados. Mantida a Decisão. 2. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Acolhida a arguição de decadência parcial de parte da presente infração. Em relação aos demais períodos, o autuado não elide a acusação que se encontra devidamente demonstrada. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Não há nos autos prova de que a referida contratação está vinculada a contrato formal, requisito indispensável para que seja configurada a responsabilidade tributária, conforme dispõe o art. 1º da Instrução Normativa nº 67/97, que tem a finalidade de disciplinar os procedimentos fiscais a serem adotados, em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas. Provas substanciais são as notas fiscais de serviços contratados, na medida que se verifica que a própria empresa contratada, ciente da ausência do contrato entre as partes, emite seu documento fiscal com destaque do imposto, sem fazer qualquer referência no campo “observações”, que se tratava de serviço vinculado a substituição tributária, conforme prevê o parágrafo 3º, do art. 298 do RICMS. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Não acolhidas as arguições de nulidade e de decadência. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão da 4ª JFJ, que julgou o Auto de Infração em epígrafe Procedente em Parte. O presente Auto de Infração, expedido em 29/03/2018, reclama crédito tributário no montante de R\$84.909,08, em decorrência das seguintes acusações:

*1 – “Deixou de recolher ICMS diferido no total de R\$42.855,70 nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários. Referente às aquisições junto à LPATSA Alimentação e Terceirização Ltda., conforme Anexo B Master Glasses Diferido Alimentação, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.*

2 – “Recolheu a menor o ICMS no total de R\$11.243,86 em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. Conforme Demonstrativo de Débito do ICMS – DESENVOLVE, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

3 – “Deixou de proceder a retenção do ICMS no total de R\$30.809,52 e o consequente recolhimento. Na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Conforme Anexo A Master Glasses Fretes ST, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

A 4ª JF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado contra a recorrente:

### **VOTO**

Inicialmente, analisarei as arguições de nulidade trazidas pelo autuado em sua peça defensiva. Assim é que este alegou a ausência nos autos de “relatório fiscal” e de Termo de Encerramento de Fiscalização, situação esta que entende que além de representar uma falha na formação do processo administrativo, acarretou prejuízo para sua compreensão do “raciocínio do fiscal,” já que, ao seu argumento, não houve determinação com clareza das motivações da autuação.

A este respeito, vejo que não assiste razão ao autuado, já que não existe previsão para apresentação de relatório fiscal pelo autuante quando da lavratura de Auto de Infração. O que está previsto pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia – RPAF/BA, são os itens abaixo transcritos, todos devidamente atendidos no procedimento:

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado;

II - o dia, a hora e o local da autuação;

III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;

b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;

c) a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo;

d) o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de Unidades Padrão Fiscal (UPF-BA);

e) o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação;

f) o total do débito levantado;

V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:

a) em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória;

b) tidos como infringidos;

c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente;

VI - outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal;

VII - a intimação para impugnação administrativa no prazo de 60 (sessenta) dias, com indicação das situações em que o débito poderá ser pago com multa reduzida;

VIII - a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa;

IX - o nome, o cadastro e a assinatura do autuante;

*X - a assinatura do autuado ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa.*

*§ 1º O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração.*

*§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.*

*§ 3º O débito constante no Auto de Infração, para efeito de intimação, será expresso pelos valores do tributo e pela indicação das penalidades, ficando sujeito à apuração, no momento do pagamento, dos valores das multas, da atualização monetária e dos acréscimos moratórios incidentes.*

*Desta maneira, à luz da verificação das peças que integram estes autos vejo que estão presentes todos os requisitos acima elencados, portanto, afasto esta arguição de nulidade.*

*Ainda quanto a alegada ausência de Termo de Encerramento de Fiscalização também não se sustenta o argumento defensivo tendo em vista o quanto preceitua o Art. 30 do RPAF/BA que dispensa a lavratura de tal termo na situação que se apresenta nestes autos, conforme abaixo:*

*Art. 30. Quando o Auto de Infração for emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um instrumento único.*

*Note-se, inclusive, que o próprio Auto de Infração, em seu cabeçalho, indica que se refere a Auto de Infração e Termo de Encerramento – Fiscalização de Estabelecimento.*

*Naquilo que concerne à alegada dificuldade que encontrou para entender o “pensamento fiscal,” trata-se de outro argumento que não pode prevalecer, pois todas as imputações estão demonstradas através de planilhas de fácil compreensão, apresentadas de forma analítica, tanto*

*em meio impresso, quanto em meio magnético, elementos estes entregues ao autuado, conforme se comprova através da assinatura aposta pelo seu representante nas próprias planilhas impressas, bem como no recebimento de arquivos eletrônicos constante à fl. 39 dos autos.*

*Assim, ficam afastados os argumentos de nulidade do Auto de Infração.*

*Quanto à questão posta pela defesa, relacionada ao seu processo produtivo, dispensa comentários, na medida em que não repercutem ou se relacionam diretamente nas acusações impostas.*

*Como preliminar de mérito, o autuado suscitou, com base no § 4º, do art. 150 do CTN, a declaração de decadência para os fatos geradores ocorridos anteriormente a março de 2013, porque decorridos mais de 5 anos entre a ocorrência daqueles fatos e a data da lavratura do presente lançamento de ofício, ocorrida em 29/03/2018.*

*De início, ressalto que apesar do autuado ter solicitado a decadência para todos os fatos geradores ocorridos anteriormente a março de 2013, tal situação só se concretiza em relação a infração 02, que trata de recolhimento a menos do imposto por erro na determinação da base de cálculo referente à parcela sujeita a dilação do prazo para pagamento, relacionada aos benefícios do Programa Desenvolve. Isto porque, nesta situação, tem-se que o autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto devido porém efetuou o pagamento em montante inferior ao qual deveria ter ocorrido em relação às operações declaradas.*

*Portanto, entendo que nesta situação deve ser aplicada a regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos, cuja legislação, atribua ao sujeito passivo o dever de “antecipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se à posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade. Aliás, este entendimento está em consonância com a consolidação trazida pela PGE/Profis, através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 da PGE (Procuradoria Geral do Estado da Bahia), com o seguinte teor:*

*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.*

*Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando:*

a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código.

Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, à luz do quanto acima exposto, vejo que em relação à infração 02, apenas a ocorrência datada de 28/02/2013 no valor de R\$459,83 foi alcançada pela decadência na forma prevista pelo § 4º do Art. 150 do CTN, razão pela qual deve ser excluída do lançamento.

Já em relação as infrações 01 e 03, que se relacionam à falta de pagamento do imposto, a contagem do prazo decadencial deve ser feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no Art. 173, I do CTN, razão pela qual não foram alcançados pela decadência.

Adentrando ao mérito propriamente dito da autuação, vejo que a infração 01 trata de aquisições de refeições destinadas ao consumo por seus funcionários, adquiridas junto a empresa LPATSA, cuja apuração se encontra respaldada pela planilha denominada “Anexo A”, fls. 13 a 16, cuja cópia foi entregue ao autuado consoante recibo à fl. 16.

Os fatos geradores ocorreram a partir do mês de janeiro/2013, até dezembro/2015, portanto, já sujeitos às normas estabelecidas pelo Regulamento do ICMS de 2012, enquanto que a defesa faz citações aos Arts. 343, 87 e 504 do RICMS/97, não aplicáveis ao presente caso.

De qualquer maneira a tese da defesa é a de que, à luz da legislação que citou, cabe ao fornecedor das refeições efetuar o pagamento do ICMS no momento das saídas das mercadorias, enquanto que no caso vertente, afirma que restou comprovado através das notas fiscais emitidas e pela declaração entregue pelo fornecedor, fl. 98, que o recolhimento do imposto é de sua responsabilidade (fornecedor), e que assim procedeu, não havendo que prevalecer a exigência contida nesta infração 01.

O enquadramento legal considerado pelo autuante para efeito da exigência tributária, está lastreada no Art. 286, inciso VII e § 2º do RICMS/2012, entretanto, este inciso foi revogado pelo Decreto nº 18.085, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 01/01/18, cuja redação originária, com efeitos até 31/12/17, assim se apresenta:

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

(...)

VII - nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados;

§ 2º As hipóteses de diferimento previstas neste artigo encerram na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento: I - revogado; Nota: O inciso I do § 2º do art. 286 foi revogado pelo Decreto nº 18.085, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 01/01/18. Redação originária, efeitos até 31/12/17: “I - nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados;” II - nas entradas decorrentes de importação do exterior de óleos brutos de petróleo -

Desta maneira, como os fatos geradores indicados pela infração 01 ocorreram a partir de janeiro/13, até dezembro/15, estavam sob a égide do dispositivo regulamentar acima, portanto sujeitos ao pagamento do imposto por diferimento pelo adquirente, no momento da entrada das refeições no estabelecimento.

Este tem sido o entendimento prevalente neste Conselho, conforme se pode extrair do voto proferido pelo ilustre

*Julgador Rubens Moutinho dos Santos, através do Acórdão IF nº 0187-01/17, o qual se reporta a julgamento idêntico realizado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão CI nº 008-11/17, o qual, com a devida vênua, transcrevo abaixo:*

*(...)*

*No mérito, no que tange à infração 2, a acusação fiscal é de que o autuado deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus empregados, fornecidas pelas empresas Organizações Nutri Refeições Coletivas Ltda. e Puras do Brasil S/A.*

*O impugnante sustenta que descabe a exigência fiscal em razão de os referidos fornecedores terem recolhido o ICMS diferido exigido neste item da autuação, o que causaria o bis in idem.*

*No presente caso, o período objeto da autuação abrange os exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014, portanto, sendo as operações de circulação de mercadorias - refeições - regidas pelo artigo 343, XVIII, do RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, vigente até março de 2012, e pelo art. 286, § 2º, I, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, vigente a partir de abril de 2012.*

*Em ambos os Regulamentos acima referidos os respectivos artigos estabelecem que é diferido o lançamento do ICMS nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados; sendo que o encerramento do diferimento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento.*

*O que se verifica no caso em exame é que a empresa Organizações Nutri Refeições Coletivas Ltda. não destacou o imposto nas notas fiscais arroladas na autuação, portanto, inexistindo dúvida de que realizou as operações de fornecimento de refeições para o autuado com fundamento no regime de diferimento do imposto, sendo inequívoca a responsabilidade do adquirente pelo recolhimento do imposto diferido. Quanto à empresa Puras S/A, de fato, as notas fiscais arroladas na autuação foram emitidas com destaque do imposto, sendo a alegação do impugnante que esta empresa recolheu o imposto diferido.*

*Apesar das alegações defensivas o que se verifica é que a jurisprudência predominante neste CONSEF aponta no sentido de que, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS é do estabelecimento adquirente, haja vista que o diferimento se encerra no momento da entrada no estabelecimento do contribuinte que adquire as refeições para consumo de seus empregados.*

*Neste sentido, vale invocar e reproduzir abaixo a recentíssima decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, proferida nos termos do Acórdão CJF Nº 0008-11/17, cujo voto do ilustre Conselheiro/Relator quanto à matéria foi conduzido nos seguintes termos:*

*[...]*

*No que tange a infração 1, lançada pela falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições, o Sujeito Passivo alega que o ICMS já foi pago pela empresa fornecedora, não sendo devido mais nenhum tributo sobre essas operações.*

*Em que pese a tese recursal, entendo que a mesma não merece acolhida, pois, a legislação é muito clara em determinar a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS na entrada das mercadorias, consoante o art. 286, inciso VII, §2º do RICMS/BA-12, abaixo transcrito:*

*Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:*

*(...)*

*§ 2º As hipóteses de diferimento previstas neste artigo encerram na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento:*

*I - nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados;*

*Em que pese a norma não ser bem escrita, constata-se que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS é do estabelecimento tomador do serviço, pois, o diferimento se encerra no momento da entrada dos produtos na empresa que adquire as refeições para consumo de seus empregados.*

*Conforme o §1º do mesmo artigo, “não é permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento”, ou seja, não pode a prestadora de serviço fazer o destaque do ICMS, pois, o pagamento do imposto só será realizado pelo tomador, no momento da entrada dos produtos.*

*Portanto, além de ser subsistente a infração, é desnecessária a diligência solicitada, uma vez que não importa para elidir a presente exação, a existência de pagamento anterior por parte da empresa GR Serviços e Alimentação Ltda.. Ademais, caso tenha havido o equivocado pagamento, este poderá ser restituído mediante procedimento próprio, por parte de quem, equivocadamente, adimpliu com o tributo de responsabilidade de outrem.*

*Infração 1, subsistente consoante julgamento de piso.*

*Vale ressaltar que no voto acima reproduzido foi consignado que, além de ser subsistente a infração, é desnecessária a diligência solicitada, uma vez que não importa para elidir a presente exação, a existência de pagamento anterior por parte da empresa GR Serviços e Alimentação Ltda.. Ademais, caso tenha havido o equivocado pagamento, este poderá ser restituído mediante procedimento próprio, por parte de quem, equivocadamente, adimpliu com o tributo de responsabilidade de outrem.*

*Ou seja, trazendo o registro acima ressaltado para o presente caso, conclui-se que, independentemente do resultado da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, mesmo que as empresas Organizações Nutri Refeições Coletivas Ltda. e Puras S/A comprovassem o recolhimento do imposto diferido, cabe a manutenção da exigência fiscal em face de a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ser do estabelecimento adquirente - autuado -, haja vista que o diferimento se encerra no momento da entrada na empresa que adquire as refeições para consumo de seus empregados.*

*Registre-se que inexistente previsão legal no sentido de exclusão da responsabilidade de pagamento do imposto diferido pelo adquirente das refeições, em face do pagamento realizado pelo fornecedor. Na realidade, a alegação defensiva de ocorrência de bis in idem não procede, haja vista que, caso os fornecedores comprovem que efetuaram o efetivo pagamento do imposto diferido poderão requerer junto a autoridade fazendária competente a restituição do indébito, já que não estavam obrigados legalmente a efetuar o pagamento do imposto diferido.*

*Diante do exposto, este item da autuação é procedente.*

*Em relação ao argumento defensivo de que o imposto fora recolhido pelo estabelecimento fornecedor das refeições, não é o que se confirma. Isto porque, verificando as notas fiscais que deram causa à autuação, observei, por exemplo, através da NFe nº 1532 de 16/03/15, chave de acesso nº 2915 0313 5302 2500 2226 5500 1000 0015 3210 1024 7836, que consta na mesma, no campo “informações complementares de interesse do contribuinte,” a seguinte descrição: “Master Glasses pagamento do ICMS pelo substituto com a redução de base de cálculo prevista no inciso III do § 1º do Art. 8º do Dec. 13.339/2011 período de 01 a 15/03/2015”.*

*Infração 01 procedente no valor de R\$42.855,70.*

*A infração 02, refere-se à exigência de imposto no valor de R\$11.243,86, decorrente de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo para pagamento, previsto pelo Programa Desenvolve.*

*O argumento defensivo cinge-se à alegação de que inexistem elementos nos autos que possibilitem a compreensão do lançamento, sentindo-se assim prejudicado em seu direito de defesa, que agiu de acordo com o previsto pelo Art. 4º do Dec. nº 8.205/02, tendo realizado corretamente os recolhimentos, e como não há nos autos elementos que comprovem situação em contrário, requer realização de diligência para que sejam verificadas as alegadas inconsistências.*

*O argumento de ausência de elementos nos autos que comprovem a ocorrência dos fatos que deram causa à autuação, como já dito na análise em preliminar, não se confirma, já que a apuração do débito foi feita em consonância com as planilhas de fls. 20 a 36, todas auto explicativas das quais foram entregues cópia ao autuado conforme assinatura aposta nas mesmas.*

*Tendo em vista o conteúdo das referidas planilhas, com detalhamento compreensível, considero, com base no Art. 147, inciso I do RPAF/BA, desnecessária a realização de diligência, pois estão presentes os elementos necessários à formação do meu convencimento.*

*Desta maneira, analisando as citadas planilhas, vejo que ela atende ao previsto pela IN 27/09 e, apesar do autuado não apontar qualquer falha ou equívoco por parte do autuante, tomo como exemplo o mês de março/2013, onde a exigência fiscal foi no valor de R\$9.104,68, que corresponde exatamente a 90% do valor das vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, CFOP 5.102 no valor de R\$9.754,89, e CFOP 6.102, no valor de R\$361,43, totalizando o valor de R\$10.116,32, nesse mês considerado equivocadamente pela empresa em seus cálculos de dilação de prazo para pagamento.*

*Isto posto, e tendo em vista a exclusão do valor de R\$459,83, referente à parcela relativa ao mês de fevereiro de 2013 alcançada pela decadência, a presente infração 02 resta parcialmente procedente, no valor de R\$10.784,03.*

*Em relação a infração 03 que se relaciona à falta de pagamento do ICMS no valor de R\$30.809,52, em razão da falta de retenção e de recolhimento do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal de cargas.*

*De acordo com as planilhas de fls. 17 a 19, os prestadores dos serviços são as seguintes empresas: TAM Linhas Aéreas S/A, JAMEF Transportes Ltda., e TNT Mercúrio Cargas e Encomendas Expressas S/A.*

*A base legal considerada pelo autuante para efeito da autuação foi o Art. 34, inciso III da Lei nº 7.014/96, que trata da obrigação do contribuinte de pagar o imposto no prazo previsto pela legislação, e o Art. 298 do RICMS/2012, que se refere às prestações de serviços de transportes sujeitos a substituição tributária, assim*

*expresso:*

*Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:*

*I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;*

*II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.*

*Em sua defesa, o autuado questionou o lançamento tomando como base justamente o regramento contido no Art. 298 supra citado, para afirmar que não consta dos autos prova de que as operações de transportes foram realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste Estado, bem como não houve sinalização de nenhum contrato formalizado ou nada que ateste a frequência em que tais operações foram realizadas. Acrescentou que as empresas de transportes cujos conhecimentos constam na mídia anexa, comprovam que as empresas prestadoras de serviços de transportes possuem inscrição neste Estado, e desta maneira, são elas as responsáveis pelo pagamento do tributo.*

*Quando da informação fiscal o autuante acrescentou que o autuado tenta transferir às transportadoras, a responsabilidade que lhe é atribuída pelo Art. 8º da Lei nº 7.014/96, 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:*

*(...)*

*V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.*

*Isto posto, vejo que a norma transcrita é clara ao determinar que o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 298 do RICMS/BA, é o 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 interestaduais e intermunicipais de transporte, ou seja, as empresas prestadoras de serviço de transporte arroladas no Auto de Infração, detentoras de inscrição no CICMS/BA ou não, são consideradas contribuintes substituídos, configurando a tomadora do serviço, o autuado, como contribuinte substituto e responsável pelo pagamento do imposto devido.*

*Por oportuno, ressalto que o atual § 6º, do Art. 298 do RICMS/12, com a redação conferida pelo Dec. 18.085 de 21/12/17, efeitos a partir de 01/01/18, assim se expressa: “§ 6º Não são sujeitas à substituição tributária as repetidas prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário, dutoviário e as efetuadas por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes do Simples Nacional”, condição esta que não se aplica aos fatos ocorridos à época constante do presente Auto de Infração.*

*Quanto ao argumento de abusividade da multa aplicada e do seu caráter confiscatório, observo que a mesma possui previsão legal, portanto, deve ser aplicada e mantida, enquanto que o Art. 167, inciso I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA, exclui da competência dos órgãos julgadores administrativos, a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta.*

*Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, ficando mantidas integralmente as infrações 01 e 03, e parcialmente procedente a infração 02.*

A recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nas seguintes razões de defesa.

Alega que a regra legal que trata da decadência retroage a cinco anos, ou seja, a março de 2013 e que constam nas três infrações, períodos anteriores a março de 2013 que não foram expurgados.

Nas preliminares alega que a fiscalização não se portou de maneira normal, desde o princípio, citando que não há registros de qualquer diligência fiscais, das solicitações e prazos estabelecidos. Afirma que não houve diálogo entre agente fiscal e empresa.

Contesta que não há no PAF termo de encerramento fiscal.

Descreve todo o processo produtivo da empresa para fins de elucidar dúvidas por ventura existentes quanto à apuração do DESENVOLVE.

Explica que o imposto incidente sobre o fornecimento de refeições a estabelecimento de contribuinte deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, fica diferido para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente sendo este, responsável pelo recolhimento do imposto diferido, independentemente do regime de apuração adotado pelo fornecedor.

Salienta que, com referência à base de cálculo do imposto devido, necessário se faz a compilação dos artigos 87, XX e 504 do RICMS/BA.

Explica que caso o fornecedor de alimentação seja optante do regime de apuração em função da receita bruta, estabelecido no RICMS-BA/97, art. 504, inciso XII, o cálculo do ICMS diferido é efetuado com a aplicação do percentual estabelecido para o referido regime, ou seja, 4%, entretanto sem a redução de base de cálculo prevista no RICMS-BA/97, art. 87, XX.

Diante do exposto, entendeu o Recorrente que, nesta hipótese, o adquirente das refeições fornecidas deverá calcular o imposto diferido mediante a aplicação do percentual de 4% (quatro por cento) sobre a base de cálculo, que deve ser o valor do fornecimento da refeição. O recolhimento do tributo deve ser realizado no prazo previsto para o pagamento do ICMS relativo às operações próprias, porém mediante documento de arrecadação distinto, na forma prevista no art. 348, inciso III, do Regulamento retro citado. O código de receita que deve ser utilizado é o relativo a "ICMS Regime de Diferimento", 1959.

Salienta que no fornecimento de refeições para consumo de empregados de pessoas não inscritas no CAD-ICMS do Estado da Bahia, não há possibilidade de aplicar-se o diferimento do imposto incidente na operação realizada, razão pela qual deverá ser aplicada a regra estabelecida no artigo 348 do RICMS/BA.

Dessa forma, cabe ao fornecedor efetuar o recolhimento do ICMS incidente sobre o fornecimento das refeições no momento da saída das mesmas, aplicando as regras já descritas para o cálculo e pagamento do valor devido.

No caso vertente do presente auto de infração, resta comprovado tanto pelas notas emitidas quanto pela declaração fornecida pela empresa, que o recolhimento do tributo, é de responsabilidade da empresa LPATSA fornecedora do alimento, que assim o fez.

Tributo pago, obrigação cumprida, (vide DAE e notas anexas) não há que se falar em infração, de modo que deva ser esta primeira infração completamente desconstituída.

Quanto ao Desenvolve, pela regra estabelecida no art. 3º do Decreto nº 8.205/2002, o saldo devedor a ser alcançado pelo incentivo da dilação de prazo deve ser gerado em função das operações próprias do estabelecimento industrial beneficiário, decorrentes de investimentos efetuados pela empresa e constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

Dessa forma, apenas o débito gerado em função de tais saídas deve ser considerado; o débito decorrente das operações com mercadorias produzidas por terceiros, bem como o débito decorrente da substituição tributária, que não refletem incremento na capacidade produtiva da empresa, não podem ser alcançados pela dilação de prazo prevista no Desenvolve, visto que tal procedimento estaria desvirtuando a finalidade precípua deste programa de incentivos, qual seja o de fomentar a instalação, expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agroindustriais localizados neste Estado.

Nesse sentido, o Decreto nº 8.205/02, no art. 4º, determina expressamente que o recolhimento do ICMS pelo beneficiário deste Programa obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto; enquanto que, no parágrafo único, estabelece que as parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado deverão ser recolhidas até o dia 20 do mês de vencimento. Assim sendo, consoante a sistemática estabelecida pela legislação, a empresa deverá fazer a apuração do saldo devedor em separado (operações não incentivadas e operações próprias incentivadas) e recolher o imposto relativo a cada uma delas nos prazos específicos estabelecido na legislação.

Contesta que não houve diálogo, não existe relatório fiscal ou termo de encerramento nos autos, que conduza o Contribuinte a compreensão do pensamento do agente fiscalizador.

Na sua ótica os recolhimentos foram realizados de maneira correta, e como não há nos autos elementos que demonstrem e comprovem o contrário, ficou o contribuinte prejudicado no seu direito de defesa, pois sequer conseguiu compreender que linha a fiscalização utilizou para chegar ao seu entendimento.



Diante disso, entende o Contribuinte pela necessidade de abertura de diligências fiscais de modo que possam ser verificadas as alegadas inconsistências, apontando-se claramente os supostos erros praticados pelo Contribuinte na apuração do imposto.

Quanto a infração relativa a prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, muito embora conste na tipificação da infração a informação de que foi entregue ao Contribuinte documento denominado de “documento anexo, reclama que a Master Glasses não teve conhecimento.

Transcreve o artigo 298 que dispõe acerca dos requisitos que configurariam a relação de substituição tributária, afirmando que não consta dos autos prova de que: as operações de transporte foram realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado, bem como não houve sinalização de nenhum contrato formalizado ou nada que ateste a frequência em que tais operações foram supostamente realizadas.

Aliás, as três empresas que prestam esse tipo de serviço para a Recorrente possuem inscrição no estado da Bahia, conforme se comprova pelas fichas cadastro anexas. De modo que restam configuradas as hipóteses previstas no artigo 298.

Saliente que não foram citados contratos, não foram apontadas datas, números, ou mesmo identificadas as empresas supostamente operadoras dos serviços de transporte.

De mais a mais, resta provado que as empresas TNT, JAMEF e LATAM que prestam serviços ao Recorrente, TODAS possuem inscrição no Estado da Bahia.

Conclui afirmando que a autuação está completamente desprovida de fundamentos e provas e que deve ser anulada.

Ressalta que o Contribuinte autuado possui benefício fiscal decorrente de sua vinculação ao programa DESENVOLVE.

Naturalmente, conforme regras do programa, a Recorrente realiza o pagamento do ICMS, na proporção de 20% da alíquota a qual se encaixa, ou seja, o valor devido do tributo é sempre 20% incidentes sobre a alíquota de 4% devida pela sua condição, atividade e enquadramento.

Se o programa DESENVOLVE concede ao Contribuinte tal direito, caso coubesse razão ao Estado da Bahia em que cobrar a diferença de alíquota pretendida de 12%, ao ser considerado o benefício do desenvolve, a presente autuação cairia de forma avassaladora. Estaríamos saindo de um patamar de 12% para um patamar de 2,4%.

Fica evidente no caso vertente que o pela simples lógica, se existe diferimento para recolhimento do tributo, este critério deve também ser aplicado no caso de consideração da alíquota de 12%, tida como devida na Receita Federal.

A Decisão ora Recorrida SIMPLEMENTE IGNOROU este tópico que precisa ser analisando com atenção por este Conselho Maior.

Contesta a multa aplicada de 60% sobre o valor principal em razão da infração cometida, nos termos do 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Traz decisões da Câmara e alegações defensivas em busca de minimizar ou cancelar a vultosa multa que lhe foi imputada.

Este é o relatório.

## VOTO

O presente Recurso Voluntário, visa combater as 3 infrações imputadas à recorrente.

Preliminarmente, a recorrente suscitou a nulidade do lançamento por ausência do Termo de Encerramento de Fiscalização. Assinala que o referido termo não integra os autos.

Sinalizo, de logo, e no particular, para a impertinência das razões recursais da recorrente,

primando pela nulidade da ação fiscal.

Se observado o disposto no art. 30 do RPAF, é possível constatar que o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituem um instrumento único, ou seja, a lavratura do A.I é o próprio Termo de Encerramento da fiscalização.

Ademais, suscitou o recorrente que o agente fiscal não abriu espaço para diálogos, nem tampouco disponibilizou relatórios que conduzisse o Contribuinte à compreensão do pensamento do agente fiscalizador.

E após a análise do presente PAF, não identifiquei nenhuma violação ao princípio do devido processo legal. Conforme pode ser observado pela narrativa dos fatos correspondentes e dos demonstrativos anexos, era perfeitamente possível o exercício pleno de defesa pela recorrente, pelo que afastou a nulidade suscitada.

Avançando nas alegações defensivas, invoca a recorrente o art. 150 do CC, objetivando o reconhecimento da decadência dos fatos geradores anteriores a março de 2013.

Deste modo, se a modalidade de lançamento da infração 2 é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, pois o fisco tem conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Neste ponto, entendo que devem ser expurgados os valores exigidos nos meses de fevereiro e março de 2013, tendo em vista que a ciência do Auto de Infração se deu em abril de 2018.

Não vejo como prosperar a alegação lançada quanto à decadência nas infrações 1 e 3. *In casu*, a fiscalização apurou “Infração 1: Deixou de recolher ICMS Diferido/ Infração 3: Deixou de proceder a retenção do ICMS por Substituição Tributária”, não sendo, portanto, aplicável a Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal, que consigna hipótese referente a “Pagamento a menor de imposto”. Neste ponto, deve ser observado o preceito legal inserto no art. 173, I do CTN.

Adentrando ao mérito da infração 1, percebo que a recorrente traz regras conflitantes quanto à aplicação do diferimento nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários.

Neste ponto, para os fatos geradores objeto da referida infração, é correto afirmar que o fornecimento de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, é operação sujeita ao diferimento do imposto, conforme previsto no RICMS-BA/12, art. 286, inciso VII, ficando o recolhimento postergado para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente.

Isto posto, o imposto incidente sobre o fornecimento de refeições a estabelecimento de contribuinte deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, fica diferido para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente, sendo este responsável por recolhimento do imposto diferido, independentemente do regime de apuração adotado pelo fornecedor.

Nesse contexto, cumpre esclarecer que apenas nos casos em que o fornecedor das refeições é optante do regime de apuração em função da receita bruta, estabelecido no RICMS-BA/12, art. 267, inciso VI, o cálculo do ICMS diferido é efetuado com aplicação do percentual estabelecido para o referido regime, ou seja, 4%.

Neste ponto, importante esclarecer que o fiscal autuante exigiu o ICMS com base reduzida a 4%, a partir dos fatos geradores de 11/2013, exigindo o imposto cheio apenas para os fatos geradores anteriores a essa data.

Verifico, portanto, que o fiscal autuante observou o disposto no inciso VI, letra “b” que assim dispunha: “*b) nos fornecimentos de refeições com diferimento do ICMS, o substituto tributário utilizará este benefício, devendo o remetente constar nas notas fiscais e na coluna “Observações” do Registro de Saídas a indicação “Pagamento do ICMS pelo substituto com a*

*redução de base de cálculo prevista no inciso VI do art. 267 do RICMS”.*

Isto posto, a infração é procedente.

No que tange a infração 2, e na ótica da recorrente, os recolhimentos foram realizados de maneira correta, e que, pela ausência de elementos que demonstrem e comprovem o contrário, ficou o contribuinte prejudicado no seu direito de defesa, pois sequer conseguiu compreender que linha a fiscalização utilizou para chegar ao seu entendimento.

Importante ressaltar, que a recorrente trouxe em sua peça defensiva regras específicas do Programa Desenvolve, citando, inclusive, que apenas o débito gerado em função de saídas incentivadas deve ser considerado. Acrescentou ainda que o débito decorrente das operações com mercadorias produzidas por terceiros, bem como o débito decorrente da substituição tributária, que não refletem incremento na capacidade produtiva da empresa, não podem ser alcançados pela dilação de prazo prevista no Desenvolve.

Neste ponto, se observadas as fls. 20 a 36 do presente PAF, é fácil perceber que o fiscal autuante trouxe o Demonstrativo de Débito do ICMS-Desenvolve apurado pelo contribuinte, fazendo constar de forma segregada as ENTRADAS e SAÍDAS INCENTIVADAS, e em coluna específica sob a rubrica “Revenda”, os valores expurgados da referida apuração.

Neste ponto, o programa do DESENVOLVE restringe seus incentivos às operações próprias geradas em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado. Ou seja, apenas os débitos gerados em função das vendas dos produtos industrializados pela própria empresa, irão compor o saldo devedor mensal passível de ser incentivado.

Caso os débitos retratem operações alheias ao processo produtivo do estabelecimento, a exemplo de industrialização em estabelecimento de terceiros e posteriormente revendidas, os débitos correspondentes deverão ser apurados à parte, e sobre os mesmos não incidirá o benefício.

Considerando que o contribuinte inseriu na sua apuração de débito do ICMS incentivado operações de venda de mercadorias adquiridas de terceiros, referidos lançamentos foram devidamente expurgados, sendo considerados débitos não incentivados.

Ademais, também foram objeto de expurgo do demonstrativo de cálculo do ICMS incentivado, as devoluções de material de uso e consumo e o retorno de mercadoria para conserto, operações estas que, de fato, não poderiam ser classificadas como incentivadas.

Não há, portanto, cerceamento ao direito de defesa. A autuação permitiu, ao contrário do quanto sinalizou o contribuinte, sua devida compreensão, pelo que poderia o recorrente ter exercido seu pleno direito de defesa, contudo, assim não o procedeu.

Isto posto, entendo que a infração é procedente em parte, excluindo os períodos decaídos referente a fevereiro/2013, de R\$459,83 e março/2013, no valor de R\$9.104,68.

Em relação à infração 3, a recorrente foi autuada pela falta de retenção do ICMS, relativa às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Alega contudo a recorrente, na tentativa de combater a infração em apreço, o fato de as transportadoras contratadas “TNT, JAMEF e LATAM”, serem inscritas no Estado da Bahia, não sendo pertinente a aplicação da substituição tributária.

Neste ponto, importante ressaltar, que independentemente de a Transportadora ser inscrita no Estado da Bahia, e caso haja a celebração de contrato para contratação sucessiva de transportes, deve ser aplicada a substituição tributária, conforme dispõe o art. 298 do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores.

Ocorre que, não há nos autos prova de que a referida contratação está vinculada a contrato formal, requisito indispensável para que seja configurada a responsabilidade tributária.

O cumprimento de exigência formal é imprescindível para evitar o *bis-in-idem*, isto porque, na ausência do contrato, poderá o prestador de serviço recolher o tributo incidente sobre a operação

realizada, e ainda assim, por conta da exigência posta, a empresa contratante, na qualidade de suposta substituta tributária, efetuar o recolhimento do ICMS incidente sobre a mesma operação.

Prova disso são as notas fiscais de serviços contratados, anexadas à presente, na medida em que se pode verificar que a própria empresa contratada, ciente da ausência do contrato entre as partes, emite seu documento fiscal com destaque do imposto, sem fazer qualquer referência no campo “observações”, que se tratava de serviço vinculado à substituição tributária, conforme prevê o parágrafo 3º, do art. 298 do RICMS.

Pelo exposto, considero improcedente a infração 3.

Quanto à alegada abusividade da multa, ressalto que por se tratar de questionamento sobre matéria de cunho constitucional de direito posto, conforme estabelece o artigo 167, inciso I do RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos, manifestação acerca da matéria.

Portanto, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, apresentado para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, com a seguinte conclusão: Infração 1 – Procedente (mantida a decisão de piso no valor R\$42.855,70); Infração 2 – Procedente em Parte (modificada a decisão de piso para o valor de R\$1.679,35), e Infração 3 – Improcedente (modificada a decisão de piso). Assim, o montante da autuação fica no valor de R\$44.535,05.

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário, apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087016.0002/18-6**, lavrado contra **MASTER GLASSES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$44.535,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS