

PROCESSO - A. I. N° 207090.00007/18-6  
RECORRENTE - IPC DO NORDESTE LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0130-02/20-VD  
ORIGEM - INFAS INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/09/2021

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0210-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL DE CARGAS. OPERAÇÕES SUCESSIVAS. **a)** CRÉDITO INDEVIDO. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Não se sujeita à substituição prevista no inciso II do art. 298 do RICMS/BA o sujeito passivo que não tenha contrato formal para realização de prestações sucessivas (obrigação de trato sucessivo) de transportes. Precedentes de ambas as Câmaras. Infrações insubstinentes. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. Ausência de comprovação de fato capaz de elidir a autuação, em que pese a maior aptidão para a produção da prova pertença à recorrente. Aplicação dos efeitos da confissão ficta, que não se confundem com a revelia. Infração subsistente. **b)** DIFERIMENTO. AQUISIÇÃO DE REFEIÇÕES PARA FUNCIONÁRIOS. Infração parcialmente elidida mediante comprovação e exclusão de NFs referentes aquisições esporádicas de tortas e salgados em delicatessen e consumo de alimentos durante hospedagem em hotel. **c)** DESENVOLVE. DIFERENÇA ENTRE VALOR APURADO NA EFD E O DECLARADO DA DMA. Cobrança de diferença não recolhida que não implica em cancelamento ou desconsideração de benefício fiscal alegada. Infração subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. SAÍDAS SUBSEQUENTES TRIBUTADAS. MULTA. Ausência de comprovação de fato capaz de elidir a autuação, em que pese a maior aptidão para a produção da prova pertença à recorrente. Aplicação dos efeitos da confissão ficta, que não se confundem com a revelia. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão n° 0130-02/20-VD da 2<sup>a</sup> JJF deste CONSEF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 30/06/2014, abordando apenas as infrações 2, 5, 6, 7, 11, 12 e 13 da autuação, com as seguintes características:

**Infração 02 – 01.02.94.** Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária. Valor: R\$10.792,80. Período: Agosto 2016, janeiro a Abril, Junho e Julho 2017. Enquadramento legal: Arts. 94, 05, 114, 380, II e 382, I do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “f” da Lei 7014/96.

Consta da descrição: Exercícios 2015, 2016 e 2017 - Contribuinte usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte interestadual de cargas por prestações sucessivas, de transportador inscrito na SEFAZ-BA e, além de não fazer a retenção e recolhimento do ICMS devido sobre a operação, utilizou-se indevidamente, no LRE daqueles exercícios (transmitidos através de EFD), de crédito fiscal sobre tais operações.

...  
**Infração 05 - 02.01.02.** Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Valor: R\$1.825,83. Período: Agosto e Setembro 2016. Enquadramento legal: Art. 2º, I e 32 da Lei 7014/96 c/c art. 332, I, § 6º do RICMS-BA. Multa: 100%, art. 42, III, "a" da Lei 7014/96.

Consta da descrição: Exercícios 2015, 2016 e 2017 - Contribuinte usuário de EFD, deixou de lançar no LRSaídas, operações que ensejaram a emissão de NFs com destaque do imposto, que não foi recolhido.

Anexo, cópias das NFs elencadas no levantamento, obtidas no Portal da NF-e.

**Infração 06 - 02.04.03.** Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários. Valor: R\$28.140,96. Período: Janeiro 2015 a Dezembro 2017. Enquadramento legal: Art. 2º, I e 32 da Lei 7014/96 c/c art. 286, VII e § 2º do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, "f" da Lei 7014/96.

Consta da descrição: Exercícios 2015, 2016 e 2017 - Contribuinte usuário de EFD, adquiriu refeições para consumo dos funcionários, sujeitas a Diferimento, de diversos fornecedores, cfe contratos e dados cadastrais anexos, não recolhendo o ICMS. Intimado, afirmou não ter recolhido o imposto. Integram o AI: a) Levantamento Fiscal – Diferimento - Refeições tomadas para consumo por parte dos funcionários, cuja cópia foi entregue ao autuado; b) Cópias de NFs emitidas pelos fornecedores, Memória de Cálculo do ICMS devido, extrato da arrecadação 2015, 2016 e 2017, cujos valores foram considerados no levantamento.

**Infração 07 – 02.12.02** - Deixou de recolher ou recolheu parcialmente o valor declarado em EFD – Escrituração Fiscal Digital, referente ao ICMS Normal. Valor: R\$32.550,69. Período: Março 2015. Enquadramento legal: Arts. 32, 34, III e VIII da Lei 7014/96 c/c art. 247 do RICMS-BA. Multa: 50%, art. 42, I da Lei 7014/96.

Consta da descrição: Exercícios 2016 - Contribuinte beneficiário do Programa DESENVOLVE, conforme Resoluções 47/2006, 135/2009 e 05/2014, lançou na EFD, referente a março 2016, ICMS devido de R\$222.132,76 e na DMA apenas R\$189.582,07 (apenas o saldo devedor, débito declarado, cópia anexa), devendo a diferença exigida, conforme demonstrativo Levantamento Fiscal – Apuração do ICMS/DESENVOLVE (Código Receita 0806), anexo que é acompanhado do extrato de arrecadação do contribuinte em 2014 a 2018, Levantamento Fiscal – Espelho das Entradas e Saídas, cfe registrado na EFD, bem como Levantamentos Fiscais e Outros Créditos – oriundos da mesma fonte.

...  
**Infração 11 – 07.14.03.** Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Valor: R\$4.4918,59. Período: Fevereiro. Junho, Agosto a Dezembro 2015. Janeiro a Junho 2016 e Novembro 2017. Enquadramento legal: Art. 34, III da Lei 7.014/96 c/c art. 298 do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, II, "e" da Lei 7.014/96.

Consta da descrição: Exercícios 2015, 2016 e 2017 – Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte intermunicipal / interestadual de cargas, de empresas inscritas como NO, PP ou ME no Cadastro Estadual, com apuração do ICMS através da conta corrente fiscal:

- a) Atmo Transportes Ltda.;
- b) Turim Transportes e Serviços Ltda.;
- c) Empresa de Transportes Santan e São Paulo Ltda.;
- d) Lis Transportes e Turismo Eireli;
- e) Viação Cidade das Águas Ltda.;
- f) Fiuba Car Ltda.

Por imposição legal, o tomador do serviço deve reter e recolher o ICMS sobre as operações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal de passageiros. Intimado, o autuado apresentou Memória de Cálculo das operações realizadas e valores recolhidos. Os dados foram cruzados com os registros da EFD e as operações omitidas da na memória são objetos da exação.

Integram o AI: a) Levantamento Fiscal – ST Transporte de pessoas; b) Extrato de Arrecadação da empresa.

**Infração 12 – 07.14.03.** Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Valor: R\$33.756,42. Período: Janeiro, Maio, Agosto a Outubro 2015, Janeiro, Março a Outubro 2016, Janeiro a Abril, Junho a Agosto 2017. Enquadramento legal: Art. 34, III da Lei 7.014/96 c/c art. 298, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, II, "e" da Lei 7.014/96.

Consta da descrição: Exercícios 2015, 2016 e 2017 – Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte intermunicipal / interestadual de pessoas, de empresas inscritas como NO no Cadastro Estadual, com apuração do ICMS através da conta corrente fiscal:

- a) Rajan Transportes Com. E Ind. Ltda.;

- b) Supricel Logística Ltda.;
- c) Tranzape Transp. Rodoviário Ltda.;
- d) Transportes Tesba Ltda.;

*Por imposição legal, o tomador do serviço deve reter e recolher o ICMS sobre as operações sucessivas de transporte interestadual de cargas prestadas por empresas inscritas na condição de NO. Intimado, o autuado apresentou Memória de Cálculo das operações realizadas e valores recolhidos. Os dados foram cruzados com os registros da EFD e as operações omitidas da na memória são objetos da exação.*

*Integram o AI: a) Levantamento Fiscal – ST Transporte de Cargas; b) Extrato de Arrecadação da empresa.*

**Infração 13 – 07.15.03.** *Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor: R\$42.214,75. Período: Julho a Dezembro 2015, Janeiro a Março, Outubro e Junho 2016 e Outubro e Novembro 2017. Enquadramento legal: Art. 12-A, da Lei 7.014/96. Multa: Art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.*

*Consta da descrição: Exercícios 2015, 2016 e 2017 – Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, sem, entretanto, efetuar o recolhimento dos valores referentes à antecipação parcial. Como tributou as mercadorias na saída posterior, sujeita-se à multa de 60%.*

*Como parte integrante deste AI, cópia das NFs e Levantamentos Fiscais – Outros Créditos e Outros Débitos, conforme registrado na EFD.*

Após a instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu sobre estas infrações, especificamente:

#### **VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto de 14 (quatorze) infrações conforme se encontra detalhado no Relatório parte integrante e inseparável do presente Acórdão.*

*Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais, e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.*

*Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 11, 20 e 1193, bem como do que se percebe no contraditório instalado, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho suporte das acusações indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte, cujas menções de entrega constam dos descriptivos em todas as infrações; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (CDs constantes às fls. 17 e 234); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.*

*Atentando que as nulidades pedidas pelo Impugnante em protesto para as Infrações 05, 06, 07 e 11 não se aplicam por se fundarem em matéria de ordem material que serão apreciadas oportunamente nas respectivas análises de mérito, vê-se arguida na Impugnação a nulidade para as Infrações 02 e 03 tendo em vista indicação de enquadramento legal em dispositivos que tratavam da mesma matéria no RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97 (arts. 94, 95, 114, 380, II e 382, I), revogado pelo RICMS-BA aprovado pelo Dec. 13.780/2012, contendo semelhante disposição legal (art. 298, II).*

*O equívoco de fato ocorreu, mas, tendo em vista a completa descrição dos fatos que leva à clara e integral da compreensão das infrações, nenhum prejuízo a inicial inadequação trouxe ao sujeito passivo, até porque, como veremos exerceu amplamente seu direito de defesa apresentando alegações de mérito que serão apreciadas no curso de minha relatoria. Assim, com fundamento na disposição do art. 19, do RPAF, afasto a preliminar de nulidade arguida:*

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

*Por não terem sido objeto da Impugnação, as infrações 01, 04, 08 e 09 não integram a lide administrativa e, com fundamento no art. 140 do RPAF, as tenho como procedentes:*

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

*De logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de*

valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Prestando reverência ao exercício do contraditório dentro do devido processo legal sem arranho aos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, passo a decidir sobre o mérito do caso.

### **Infrações 02 e 12**

Por serem conexas, as Infrações 02 e 12 (respectivamente, uso indevido de crédito fiscal e falta de retenção e recolhimento de operações interestaduais de transporte de cargas), serão tratadas conjuntamente.

O demonstrativo suporte identificando: os documentos fiscais e seus números, data de emissão, Chave de Acesso, CNPJ do emitente, IE na SEFAZ-BA, UF origem, CFOP, Vlr Oper, BC, Aliq, ICMS cred Indevido constam às fls. 144-147 (Infração 02, que também serve à Infração 12),

Também destaca que nas infrações em discussão (anexos das infrações 02 e 12), no campo “Informações relativas a impostos”, a transportadora informa a situação tributária “00 – TRIBUTAÇÃO NORMAL DE ICMS”, bem como no local onde deveria constar o valor do tributo, nada consta registrado.

No mais, o transcrevendo, diz que a autuante se esqueceu de aplicar o art. 12 da Lei 8.534/02 que dispensa pagamento de ICMS para operações internas.

Por fim, conforme diz demonstrado nos destaques das NFs anexadas à Impugnação, o Conhecimento de Transporte da RAJAN Transp. Com. Ind. Ltda. (IE 001.066.944), não foi utilizado o crédito do ICMS, o que contraria as informações constantes no AI. Alega que a infração está viciada e seja declarada nula ou improcedente, caso não se reconheça a nulidade.

Por sua vez, para as Infrações 02 e 12 (operações prestadas por empresas cadastradas na SEFAZ-BA na condição de NO (Rajan Transportes Com. E Ind. Ltda.; Supricel Logística Ltda.; Tranzape Transp. Rodoviário Ltda; Transportes Tesba Ltda.), a autuante informa que o autuado contrariou Parecer GETRI n. 17.445/12, art. 298, II e §5º, I, do RICMS-BA/2012; o art. 31 da Lei 7014/96 e o art. 123 do CTN e faz as seguintes considerações:

- a) Que os créditos glosados foram tomados sobre conhecimentos de transporte diversos, de vários transportadores (não apenas a TESBA) e lançados no LRE;
- b) Os CTEs são inidôneos para atribuir crédito em tais operações, pois os transportadores relacionados não são sujeitos passivos da obrigação, nos termos do art. 298 do RICMS-BA; o sujeito passivo é o tomador do serviço na condição de substituto tributário e que, salvo disposições em lei, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias (CTN: art. 123);
- c) Que nas operações de transporte sujeitas a ST, conforme está no art. 382, § 1º, I do Dec. 6284/97 e art. 298, § 5º, I do RICMS-BA/2012, a emissão dos CTEs será sem destaque do imposto, informando “Substituição Tributária – RICMS art. 382 / 298”;
- d) Que, conforme art. 31 da Lei 7014/96, “o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”. (grifos no original);
- e) Que o art. 8º, V, § 7º, da Lei 7014/96 afirma que “o responsável por substituição sub-roga-se nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se a sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária”;
- f) Que a autuada não emitiu nem escriturou os documentos fiscais, nem recolheu o imposto devido na forma voluntária, conforme art. 298, § 2º, III “c”, do RICMS-BA; assim como os CTEs não escriturados não estão na forma prevista no art. 298, § 5º, I do RICMS-BA, nem tampouco há lançamento de valores no LRAICMS;
- g) Que no momento dos fatos geradores dos créditos (2015 a 2017), com a indevida apropriação de créditos, a autuada se beneficiou, por diversos meses, apurando e recolhendo menos ICMS em prejuízo do Estado. Pede seja observado nos demonstrativos de fls. 144 a 146, Coluna “D”, que a autuada não usou crédito indevido em todos os períodos, mas, apenas nos meses autuados;
- h) Que à época dos fatos geradores (2015 a 2017), o ICMS devido por serviço de transporte por operações sucessivas sequer estava lançado e foi objeto de exação por outra infração (Infração 12);
- i) Que a data de vencimento sobre fatos geradores da Infração 02 (crédito indevido) é dia 09 do mês subsequente e a data de vencimento sobre os fatos geradores da Infração 12 (falta de recolhimento do ICMS ST Transporte) é dia 15 do mês subsequente;
- j) Que, nos termos dos arts. 73 e 74 do RPAF, caso os transportadores tenha recolhido ICMS das operações,

cabe a eles apresentar Pedido de Restituição.

Pois bem, no período autuado (setembro 2016 a agosto 2017), aplica-se à **Infração 02**, a seguinte legislação:

*Lei 7014/96*

*Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:*

...

*II - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;*

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

...

*VI - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto, oleoduto e aqueduto, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;*

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*XI - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto, oleoduto ou aqueduto, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;*

*Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*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;*

*Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:*

...

*II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:*

*a) onde tenha início a prestação;*

*Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à **idoneidade da documentação** e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.*

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

...

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente;*

...

*b) quando houver destaque, no documento fiscal, de imposto em operação ou prestação não tributada, que possibilite ao adquirente a utilização do crédito fiscal;*

*Art. 44. Para os efeitos desta Lei, considera-se:*

...

*II - 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:”*

...

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

...

*§ 5º A substituição tributária relativa a repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato implica que:*

**I - a emissão dos Conhecimentos de Transporte** pela empresa transportadora, a cada prestação, **será feita sem destaque do imposto**, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - art. 298 do RICMS”;

...  
inidôneo o documento fiscal que:

a) omitir indicações;

...  
c) **não guardar os requisitos ou exigências regulamentares;**  
d) **contiver declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou contiver rasura ou emenda que lhe prejudiquem a clareza;**

*RICMS-BA/2012*

*(efeitos até 31/12/2019)*

*Analizando os autos e ponderando as razões arguidas no contraditório, necessário se faz algumas observações.*

*A primeira, é que a planilha suporte de fls. 144-147, que serve às Infrações 02 (uso indevido de crédito fiscal) e Infração 12 (falta de retenção e recolhimento de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição das mesmas operações), somando ocorrências em todos os períodos dos exercícios 2015, 2016 e 2017, denota operações sucessivas pelos prestadores ali identificados, cujos extratos de fls. 169-180, informam serviço prestado pela Transportadora João Paulo Ltda., cadastrado na SEFAZ-BA (IE: 43.347.072).*

*A segunda, é que, contrariando afirmativa do autuado, vê-se no demonstrativo suporte de fls. 144-147, que todas as operações objeto da autuação são de operações interestaduais iniciadas na Bahia, cuja alíquota incidente é 12% e, portanto, não há falar em isenção.*

*A terceira necessária observação decorre da disposição do art. 298, II, do RICMS-BA, vigente até 31/12/19:*

*Redação originária dada ao art. 298, efeitos até 31/12/19:*

*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:”.*

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

*A quarta é que, não guardando os requisitos legais e contrariando a determinação contida no § 5º, do art. 298, do RICMS-BA retro reproduzido, não podendo conter, os CTRCs objeto da exação (fls. 175-178) contem destaque de ICMS.*

*Pois bem, no contexto do caso, com relação ao “contrato”, acima destacado - disposição aberta que não exige forma especial -, vale analisar o disposto no art. 107 do Código Civil:*

*Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.*

*Ora, no conjunto de circunstâncias que envolve a questão - em especial, a comprovação de sucessivas operações por alguns transportadores -, é de perceber que, não havendo expressa designação da forma contratual na normativa que obriga a substituição tributária encarregada ao contratante do serviço de transporte, a validade do negócio jurídico não depende de forma especial, desde que possua agente capaz; objeto lícito e possível, determinado ou determinável, como no caso em apreço, pois, não há, em regra, obrigatoriedade de um contrato ser escrito, como ocorre em casos de locação, comodato, etc.*

*A propósito, da redação do parecer da GETRI citado pela autuante, salutar é o seguinte trecho:*

*“Da análise do dispositivo, verifica-se que, para atribuição da responsabilidade ali prevista, deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação de serviço de transporte por parte de empresa transportadora sucessivamente para determinado contribuinte, inscrito na condição de normal, contratação esta que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito)”.*

*Pelo exposto, tenho por subsistente as Infrações 02 e 12.*

...  
**Infração 05**

*Acusa falta de recolhimento de ICMS no prazo regulamentar, referente a operações de saídas não escrituradas nos livros fiscais próprios.*

*A alegação defensiva se limita a dizer dever anulada por violação aos princípios da ampla defesa e contraditório, uma vez que não se indicou nos documentos disponibilizados à autuada, os números das NFs que não teriam sido lançadas e que “o enquadramento legal que embasa a aplicação da multa é genérico e não*

*especifica qual alínea aplica-se ao caso, o que violaria o direito da Autuada, além de possuir caráter confiscatório”.*

*Rebatendo a alegação defensiva, a autuante informou que o contribuinte não nega a infração e as provas da infração constam autuadas e suas cópias foram entregues ao autuado*

*Em manifestação posterior, dizendo que lhe fora disponibilizado “o espelho o CFOF, no qual não consta os números das notas fiscais aqui discutidas, impossibilitando a verificação daquilo que lhe foi imputado”, o Impugnante protesta não ter confessado o cometimento da infração.*

*Contudo, tendo em vista que: a) o demonstrativo suporte de fl. 238 entregue ao autuado, indicando as três NF-es, informa: data de emissão, nº da NF-e, chave de acesso, CNPJ do destinatário, UF de destino, Valor da NF-e, Vlr da BC e ICMS exigido, detalha os documentos fiscais objeto da autuação; b) a despeito do DANFEs das NF-es objeto da autuação estarem autuadas às fls. 239-249, as chaves de acesso possibilitam a visualização dos documentos no ambiente virtual da NF-e, não há falar em nulidade da exação, havendo que aqui incidir os arts. 140 e 142 do RPAF:*

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

...

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Infração subsistente.*

#### **Infração 06**

*Acusa a falta de recolhimento de ICMS deferido, relativo às aquisições de refeições para consumo dos funcionários da empresa autuada. Seu demonstrativo suporte detalhando as operações originalmente objeto da autuação constam às fls. 250-259; os extratos cadastrais dos fornecedores às fls. 271-310 e algumas cópias dos DANFEs às fls. 306-309.*

*Juntando cópias de DANFEs, o Impugnante alegou: a) existência de cobrança relativa a refeição de hotel, sendo que o ICMS já fora recolhido pelo fornecedor (fls. 918-919); b) indevida cobrança de imposto relativa a NFs contendo aquisições distintas de refeições*

*Na Informação Fiscal, a autuante diz que: a) com relação às NF-es de hotéis, trata-se de refeições para consumo de empregados da empresa; b) reconhece a indevida existência de NF-es de aquisições estranhas ao objeto da autuação. Por consequência efetua exclusões e apresenta novos demonstrativos (fls. 1179-1187), reduzindo a exação de R\$ 28.140,96 para **R\$26.804,25**.*

*Em manifestação posterior ao conhecimento do ajuste efetuado, o Impugnante ainda restarem autuadas as NF-es 35714 e 35716 relativas a aquisições de materiais de construção, alegação rebatida pela autuante que tais NF-es não constam do levantamento fiscal de fls. 1179-1183.*

*Contudo, analisando o demonstrativo refeito que, ao contrário do informado pela autuante, as NF-es 35714 e 37716, emitidas em 15/09/2017 exigindo, respectivamente, R\$9,70 e R\$37,94, indevidamente constam do demonstrativo refeito (fl. 1182-verso), e devem ser excluídas, o que faço de ofício.*

*Assim, acolhendo as exclusões efetuadas pela autuante na ocasião da Informação Fiscal, ajusta-se o valor da ocorrência 30/09/2017 de R\$242,45 para R\$62,81, e o valor total da infração de R\$28.190,46 para **R\$26.756,61**.*

*Quanto ao Direito, para esse caso, a legislação baiana dispõe:*

*RICMS-BA*

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

...

*Redação originária, efeitos até 31/12/17:*

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

**§ 2º As hipóteses de deferimento 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:**

*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”.**

Por consequência, declaro a parcial subsistência da Infração 06, com o seguinte demonstrativo de débito:

<b>DEMONSTRATIVO DE DÉBITO</b>					
<b>DATA OCORR</b>	<b>DATA ENCTO</b>	<b>BASE DE ÁLCULO</b>	<b>ALIQ</b>	<b>MULTA</b>	<b>VLR HISTÓRICO</b>
<b>Infração 06</b>					
31/01/2015	09/02/2015	15.951,50	4,00%	60%	769,64
28/02/2015	09/03/2015	24.658,00	4,00%	60%	835,24
31/03/2015	09/04/2015	20.892,00	4,00%	60%	959,79
30/04/2015	09/05/2015	26.189,75	4,00%	60%	922,22
31/05/2015	09/06/2015	20.528,75	4,00%	60%	920,28
30/06/2015	09/07/2015	27.552,50	4,00%	60%	794,73
31/07/2015	09/08/2015	1.607,00	4,00%	60%	1.006,49
31/08/2015	09/09/2015	1.570,25	4,00%	60%	820,06
30/09/2015	09/10/2015	6.333,25	4,00%	60%	626,11
31/10/2015	09/11/2015	4.217,25	4,00%	60%	639,36
30/11/2015	09/12/2015	3.746,00	4,00%	60%	965,56
31/12/2015	09/01/2016	668.915,25	4,00%	60%	751,68
31/01/2016	09/02/2016	0,00	4,00%	60%	753,10
29/02/2016	09/03/2016	65.568,75	4,00%	60%	904,54
31/03/2016	09/04/2016	51.122,25	4,00%	60%	666,52
30/04/2016	09/05/2016	73.602,50	4,00%	60%	686,72
31/05/2016	09/06/2016	59.527,00	4,00%	60%	863,50
30/06/2016	09/07/2016	54.475,50	4,00%	60%	752,48
31/07/2016	09/08/2016	52.873,50	4,00%	60%	791,90
31/08/2016	09/09/2016	89.483,00	4,00%	60%	1.002,32
30/09/2016	09/10/2016	36.091,50	4,00%	60%	760,42
31/10/2016	09/11/2016	2.368,25	4,00%	60%	962,38
30/11/2016	09/12/2016	1.153,00	4,00%	60%	680,72
31/12/2016	09/01/2017	1.748,00	4,00%	60%	763,98
31/01/2017	09/02/2017	363,25	4,00%	60%	1.027,02
28/02/2017	09/03/2017	2.831,25	4,00%	60%	638,06
31/03/2017	09/04/2017	109,50	4,00%	60%	986,32
30/04/2017	09/05/2017	1.915,50	4,00%	60%	835,68
31/05/2017	09/06/2017	4.169,75	4,00%	60%	1.047,59
30/06/2017	09/07/2017	59.473,25	4,00%	60%	821,15
31/07/2017	09/08/2017	60.020,25	4,00%	60%	1.102,10
31/08/2017	09/09/2017	57.074,75	4,00%	60%	64,28
30/09/2017	09/10/2017	118.260,50	4,00%	60%	62,81
31/10/2017	09/11/2017	133.755,25	4,00%	60%	253,33
30/11/2017	09/12/2017	97.373,75	4,00%	60%	168,69
31/12/2017	09/01/2018	161.928,00	4,00%	60%	149,84
<b>VALOR TOTAL</b>					<b>26.756,61</b>

#### **Infração 07**

Acusa falta de recolhimento ou recolhimento parcial de ICMS declarado na EFD – Escrituração Fiscal Digital - , referente ao imposto normal de contribuinte beneficiário do Programa DESENVOLVE, conforme os seguintes demonstrativos: Levantamento Fiscal – Apuração do ICMS/DESENVOLVE (fl. 329), Levantamento Fiscal – Espelho das Entradas e das Saídas conforme registrado na EFD (fls. 331-345) e Levantamentos Fiscais – Outros Débitos e Outros Créditos – oriundos da mesma fonte (fls. 346-351).

A alegação defensiva é que, “ao retirar o incentivo concedido pelo Programa das parcelas constantes no Auto de Infração e imputar utilização da alíquota de 18% a mercadorias incentivadas, o Auditor Fiscal praticou um ato sem possuir competência para tanto, agindo IGUALMENTE, o que torna, inegavelmente, o referido Auto de Infração NULO”, por incompetência do Auditor em revogar/cancelar um incentivo fiscal legalmente concedido e em plena vigência.

Por sua vez, corrigindo a data de ocorrência equivocadamente posta no demonstrativo de débito original de 31/03/2015 para 31/03/2016, a autuante informa que o art. 38 da Lei 7014/96 afirma que quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo está satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação e que a declaração de um valor de imposto devido e não recolhe-lo produz as consequências contidas no art. 18 da Lei 8205/02.

Chamando atenção para o fato que na manifestação subsequente ao conhecimento do teor da Informação Fiscal o Impugnante não mais protesta a exação por esta infração, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação à cargo da SEFAZ por prepostos competentes para tanto, como é o caso da Auditora Fiscal autuante, em que o contribuinte, atendendo a legislação da espécie deve apurar e declarar suas obrigações e direitos tributários refletindo a sua real movimentação, registrando os dados nos livros fiscais próprios contidos na Escrituração Fiscal Digital – EFD, único sistema com valor jurídico para provar a favor e contra o contribuinte.

No caso presente consta provado nos autos que o contribuinte apurou em março 2016 e registrou em sua EFD o valor de R\$222.132,76, mas naquele mês lançou na Declaração e Apuração Mensal do ICMS – DMA, declaração incongruente, já que sendo um documento resumo da apuração registrada na EFD, dela não pode diferir, fato, inclusive, não contestado.

Portanto, é de saber que a situação posta deve ser avaliada ao pé da seguinte normativa:

**Ajuste SINIEF 02/09**

**Cláusula primeira** Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

§ 1º A Escrituração Fiscal Digital - EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração dos impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse das administrações tributárias das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

**Lei 7014/96**

Art. 34. São obrigações do contribuinte:

...  
III - pagar o imposto devido na forma, local e prazo previstos na legislação estadual;

...  
Art. 38. Quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação.

**RICMS-BA**

Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD 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 (Conv. ICMS 143/06).

**Decreto nº 8.205/02**

Redação anterior dada ao art. 18 pelo Decreto nº 9.513, de 10/08/05, DOE de 11/08/05, efeitos de 11/08/05 a 31/05/18:

“Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês”.

**RPAF**

Art. 54-A. O débito tributário declarado pelo sujeito passivo em documentos de informações econômico-fiscais previstos na legislação ou através de denúncia espontânea importa em confissão de dívida e, na falta de recolhimento no prazo regulamentar, torna constituído o crédito tributário.

Pois bem, analisando os autos frente à normativa acima, constata-se que: a) A exação se refere à diferença entre o valor do ICMS do período (março 2016), apurado devido pelo contribuinte na sua escrituração fiscal, conforme os parâmetros legais (R\$222.136,76), e o valor que o mesmo contribuinte registrou como ICMS devido na correspondente DMA (R\$189.582,07); b) Conforme demonstrativo de fl. 329 (Levantamento Fiscal – Apuração do ICMS/DESENVOLVE (Código de Receita 0806) e cópia dos extratos de arrecadação do contribuinte de 2014 a 2018 (fls. 34-37), o prorrogada, em face da perda do direito à dilatação de prazo para tanto naquele período.

**Infração 11**

Tem sujeito passivo não recolheu ICMS relativo ao DESENVOLVE apurado nesse período.

Assim, considerando: a) os efeitos jurídicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD declarando devido R\$222.136,76; b) que, como previsto no art. 123, do RPAF, o sujeito passivo não apresentou contraprova à acusação fiscal, **acolhendo o ajuste na data da ocorrência para 31/03/2016, tenho a infração 07 como subsistente.**

Sem embargo, tendo em vista se tratar de benefício fiscal que, conforme o art. 18 do Decreto 82015/02, no período da ocorrência estava condicionado ao recolhimento, na data regulamentar, da parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, importa recomendar seja observada a pertinência da incidência do artigo citado quanto à apuração do imposto no período março 2016 para, se for o caso, exigir a parcela do ICMS tida a mesma motivação que as infrações 10 e 12, mas de ICMS incidente em operações sucessivas de transporte de pessoas tomadas pelo autuado na condição de substituto tributário às empresas Rajan Transp. Com. Ind. Ltda.,

*Supricel Logística Ltda., Transzape Trans. Ltda. e Transportes Tesba Ltda.), sendo que o demonstrativo suporte detalhando os documentos como já dito nas infrações 10 e 12, inclusive deduzindo valores de ICMS pertinente recolhidos no período autuado, consta às fls. 498-500, CTEs às fls. 1132 e 1133 e Extrato da Arrecadação às fls. 27-37.*

*Para essa infração, a alegação defensiva é que a falta de destaque de ICMS nos documentos fiscais objeto da exação, como dispõe o § 3º, I do art. 298 do RICMS-BA/2012 exclui a responsabilidade da autuada. Sem embargo, tal argumento não socorre o autuado uma vez que para o caso, como já visto nas operações 10 e 12, a obrigação de o tomador do serviço atuar como substituto tributário é impositiva e o § 5º, I, do mesmo artigo citado pelo Impugnante dispunha:*

*Art. 298...*

*...*  
*O § 5º foi revogado pelo Decreto nº 19.384 de 20/12/19, DOE de 21/12/19, efeitos a partir 01/01/20. Redação anterior, efeitos até 31/12/19:*

*“§ 5º A substituição tributária relativa a repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato implica que:*

*I - a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - art. 298 do RICMS”;*

*Infração subsistente.*

### **Infração 13**

*Refere-se a multa percentual de 60% sobre o valor do ICMS Antecipação Parcial, referente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, escrituradas, cujas saídas subsequentes foram normalmente tributadas. Os Demonstrativos suportes detalhando os documentos fiscais (fls. 542-581) e dados do levantamento fiscal constam às fls. 532-533 e 534-539.*

*Não negando o cometimento da infração, o Impugnante se limita a protestar a multa legalmente vigente e corretamente aplicada por entende-la de caráter confiscatório, aspecto que foge à apreciação dos órgãos administrativos judicantes, conforme art. 167, do RPAF. Portanto, é de incidir aqui o disposto no art. 140, do RPAF.*

*Infração subsistente.*

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão de primeiro grau, da forma a seguir indicada.

Abordando conjuntamente as infrações 2, 11 e 12, sugere preliminarmente a nulidade da autuação em razão de erro material, uma vez que o Decreto nº 6.284/97 foi revogado pelo Decreto nº 13780 de 16/03/2012 (qual deve ser obrigatoriamente aplicado ao presente caso).

Afirma que foi utilizado crédito destacado do Conhecimento de Transporte TESBA Ltda., regularmente inscrita no Estado da Bahia, atendendo ao RICMS/BA art. 298, Decreto nº 13.780.

Aponta que em nenhum momento descumpriu suas obrigações fiscais, pois, a legislação vigente a época dos fatos geradores não a qualificava como sujeito passivo por substituição, destacando o art. 298 do RICMS, sendo que as empresas de transportes apontadas na infração se encontram inscritas no Estado da Bahia.

Destaca que, nas Notas Fiscais em discussão (anexo Infração 12), no campo “informações relativas a impostos” a Transportadora informa que a situação tributária é “00 – TRIBUTAÇÃO NORMAL DE ICMS”, bem como no local onde deveria constar o valor do tributo (caso o mesmo fosse devido nesta relação) está em branco.

Diz que a autuante, na fundamentação da infração, ainda aponta que “o tomador do Serviço de Transporte deve reter e recolher o ICMS incidente nas prestações sucessivas de serviço intermunicipal (desde 01/06/2016) ou interestadual de transporte de CARGAS, cujo transportador seja inscrito no Cadastro Estadual como NO, PP ou ME com Apuração pelo Contra Corrente Fiscal”. No entanto, a legislação aplicada ao caso em nada embasa tal afirmativa, reportando-se novamente ao art. 298 do RICMS e destacando ainda o art. 12 da Lei nº 8.534/02, que alterou a redação dos dispositivos que indica do Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956, para

dispensar o pagamento de ICMS para o presente caso.

Sustenta que a decisão ora recorrida vai em desencontro com a jurisprudência deste Conselho, que, consoante o ACÓRDÃO CJF N° 0054-11/03, o qual determina que, conforme a interpretação da legislação tributária vigente, o contrato de transporte deve necessariamente ser formal (escrito) para que o Estado possa cobrar o tributo e que, portanto, não houve infração cometida pela empresa.

Quanto à infração 05, aponta que o acórdão recorrido se limitou a dizer que o “contribuinte não nega a infração e as provas da infração constam nos autos e suas cópias foram entregues ao autuado”, atraindo a incidência dos arts. 140 e 142 do RPAF. Entende assim que foram aplicados indevidamente os efeitos da revelia, apesar de ter apresentado sua defesa tempestivamente.

Relata ter apontado na defesa que não encontrou nos documentos enviados o número das notas fiscais, uma vez que constavam apenas o espelho por CFOP, tendo requerido a nulidade do Auto de Infração, no mérito, de modo que inexistia qualquer necessidade de impugnação nova dos cálculos. Insiste, assim, na nulidade e improcedência total do Auto de Infração.

Sobre a infração 06, relata que o acórdão recorrido acatou o pedido para exclusão das notas fiscais relativa a aquisição de materiais alheios a infração, declarando-a, contudo, parcialmente subsistente, acatando as argumentações da autuante em sede de informação fiscal. Entretanto, pontua que o Auto de Infração está cobrando refeição de hotel, no qual o mesmo já fez o recolhimento do ICMS, conforme comprova as Notas Fiscais anexas que destacam o imposto com alíquota de 18% (Anexo Infração 06 – com destaques). Assim, caso realizasse o recolhimento seria em duplicidade, o que é ilegal, motivo pelo qual requer a insubsistência da infração.

Em relação à infração 07, afirma que a alíquota aplicada pelo Auto de Infração foi a de 18%, o que não condiz com o benefício a que a empresa tem direito, garantido com a declaração apresentada e com o pagamento.

Discorre sobre as normas do DESENVOLVE, para concluir que cabe ao seu Conselho Deliberativo conceder o deferimento do lançamento e pagamento; bem como conceder a dilação de prazo, e dizer que embora possua este incentivo, foi desconsiderado pelo agente fiscalizador ao impor, arbitrariamente, valores desproporcionais aos previstos pelo programa, bem como lançou o imposto com alíquota a 18% sem considerar os destinos e as aplicações dos produtos.

Afirma assim que ao retirar o incentivo concedido pelo Programa das parcelas constantes no Auto de Infração e imputar utilização da alíquota de 18% a mercadorias incentivadas, o Auditor Fiscal praticou um ato sem possuir competência para tanto, agindo ilegalmente, reproduzindo trecho de doutrina de Maria Silvia Zanella Di Pietro e dispositivo do Decreto nº 6.641, de 10 de novembro de 2008, que regulamenta as atribuições da Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil para sustentar que não faz parte das atribuições do Auditor Fiscal a revogação/cancelamento da aplicação de um incentivo fiscal.

Diz ainda que não ocorreu Resolução do Conselho Deliberativo para o cancelamento do benefício, conforme seu Regulamento, e que não se enquadra nas respectivas possibilidades, até mesmo porque não há menção ao art. 19 do Regulamento do DESENVOLVE na fundamentação da autuação, o que atrairia a declaração de nulidade da infração por ilegitimidade e incompetência do autuante.

Rechaça a aplicação do art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE, porque a perda do benefício ali prevista estaria exclusivamente vinculada ao não pagamento da parcela não incentivada daquela exação, e não foi isso o que ocorreu. Cita entendimento da 2ª Câmara deste Conselho no Acórdão CJF N° 0334-12/08, para defender que o recolhimento efetuado a menos não constitui hipótese de perda do benefício prevista na legislação, mas apenas a falta de recolhimento da parcela não sujeita à dilação do prazo.

Classifica o art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE como penalidade, por possuir natureza punitiva ou sancionatória, notadamente por estar inserido num capítulo intitulado “Deveres e Sanções”, o que teria sido reconhecido em parecer da Procuradoria no processo cujo julgamento

que deu origem ao Acórdão CJF nº 0207-12/08. Reproduz nesta linha o Acórdão CJF nº 0070-12/11 e o Acórdão CJF nº 0238-11/09.

Discorre sobre o princípio da segurança jurídica, o da dignidade da pessoa humana e o da estabilidade nas relações sociais para sustentar ser vedado alterar o percentual do benefício concedido, o que violaria o ato jurídico perfeito celebrado entre o governo e a empresa, além de desrespeitar o princípio da anterioridade tributária, por considerar que a rejeição da utilização do incentivo nas parcelas autuadas causou uma majoração do ICMS.

Sustenta que o incentivo foi transferido para seus clientes na forma de redução de custo e, consequentemente, na redução do seu preço final de maneira que a utilização do incentivo influencia sua capacidade competitiva. Cita trecho da medida cautelar na ADI nº 2.325/DF e do RE 564.225/RS relatados pelo Ministro Marco Aurélio do STF, segundo o qual o aumento indireto do imposto através da revogação do benefício fiscal deveria observar o princípio da anterioridade. Afirma que do mesmo modo votaram os Ministros Luiz Fux e Luís Roberto Barroso e cita doutrina de Geraldo Ataliba.

Cita Hugo de Brito Machado para justificar a necessidade de observar o princípio da proteção da confiança. Insiste na improcedência do Auto de Infração.

A respeito da infração 13 repete os argumentos lançados em relação à infração 05, quanto à aplicação indevida dos efeitos da revelia, embora a defesa tenha sido apresentada tempestivamente.

Por último, afirma que a multa aplicada afrontou os princípios da proporcionalidade e do não confisco, agredindo ainda o da capacidade contributiva, além de ferir sua capacidade de pagamento. Sustenta que a denúncia espontânea foi acompanhada da solicitação de parcelamento, que caracteriza o contribuinte de, deliberadamente, honrar seu compromisso e pede o cancelamento integral da multa no percentual de 60% e 100% ou, eventualmente, sua redução.

Encerra requerendo o provimento do Recurso Voluntário.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação.

Pautado para julgamento, os Conselheiros da 1ª CJF, por vislumbrar pertinência em parte das alegações da recorrente acerca da possibilidade de ser indevida parte da cobrança, deliberaram em sessão pelo adiamento concedendo ainda prazo à recorrente para que indicasse de forma clara as notas fiscais a que se refere, em relação à infração 06, as quais comprovariam que as refeições adquiridas foram vendidas por hotéis e/ou por delicatessen/padaria, que não se sujeitariam ao diferimento previsto na legislação estadual.

Em 27/07/2021 a recorrente encaminhou por e-mail à secretaria desta CJF as notas fiscais que entende comprovar o alegado, sinalizando ainda a sua persistência no demonstrativo do lançamento, mesmo após as exclusões realizadas pela autuante e pela JJJ.

## VOTO

Ao longo do Recurso Voluntário, a recorrente indica algumas questões que considera causadoras de nulidade do auto ou de alguma infração em específico. Porém, entendo necessário afastar desde já sua pretensão sob o aspecto formal. O lançamento atendeu às formalidades legais, notadamente o disposto pelo art. 39 do RPAF, logo, não vislumbro violação dos princípios constitucionais da legalidade, da ampla defesa e contraditório, do devido processo legal e da segurança jurídica.

É possível verificar, apesar da irresignação da recorrente, que foi capaz de compreender com segurança todos os aspectos da autuação e realizar a sua defesa técnica, não se podendo cogitar de quaisquer dos vícios elencados pelo art. 18 do RPAF. Sob outro ângulo, as questões suscitadas se confundem com o mérito e serão com ele apreciadas.

## Infrações 02, 11 e 12

As infrações dizem respeito à substituição tributária nas prestações sucessivas de serviço de transportes, matéria que já foi objeto de consistentes decisões dessa Câmara, como as que transcrevo abaixo:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0183-11/19**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.** Sujeito Passivo trouxe aos autos a comprovação do recolhimento do ICMS, em todas as operações que contestou em sua peça recursiva, por parte das transportadoras que efetuaram o transporte dos seus produtos, inclusive apresentando cópias das suas escriturações fiscais com o destaque dos valores a que se referiram os respectivos recolhimentos, não podendo ser enquadrado como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não se enquadarem no exigido pelo RICMS/2012, em seu Artigo 280. Reduzida a infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão não unânime.

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0177-11/20-VD**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.** Sujeito Passivo não pode ser enquadrado como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não estarem sujeitas à substituição tributária prevista no inciso II do art. 298 do RICMS/BA, tendo em vista o quanto disposto no inciso I do art. 1º da Instrução Normativa DAT/SEFAZ nº 67/97. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

Na mesma linha, a 2ª Câmara vem adotando posicionamento semelhante, conforme destacamos:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF No 0313-12/20-VD**

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS.** Embora este Conselho de Fazenda tenha em tempos passados, julgado como procedentes os lançamentos em situações semelhantes, por considerar dispensável a formalização de contrato para responsabilização por substituição tributária, é certo que a Instrução Normativa no 67/97, já dava uma acertada orientação quanto à exigência de contrato formal, tendo este Conselho acertadamente modificado antiga jurisprudência que considerava dispensável a exigência de contrato formal. Modificada a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de diligência. Não acolhidas as preliminares de nulidades arguidas. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF No 0347-12/20-VD**

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.** Autuada traz aos autos documentações que comprovam que o imposto decorrente das operações de transportes junto às empresas prestadoras de serviço de transporte constantes do demonstrativo que fundamenta a autuação, que se poderiam caracterizar de operações sucessivas, foi recolhido aos Cofres do Estado da Bahia, consoante escrituração, da maioria dos CT-e emitidos e objeto da presente autuação, mais especificamente nos livros “Registro de Saídas” e “Registro de Apuração”, e documentos de arrecadação significando que a quase totalidade do imposto já foi de fato oferecido à tributação, o que, mantendo integralmente a autuação, caracterizaria a ocorrência do “bis in idem”, ou seja, o recolhimento devido pelas operações de serviço de transporte das mercadorias/produtos, duas vezes, aos cofres do Estado, indo de encontro à legislação de regência. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

Mas, apesar de concordar com o entendimento consignado nas referidas decisões, vislumbro ainda ser necessário tecer considerações sobre a questão.

O texto do RICMS/BA vigente à época dos fatos geradores objeto da presente autuação previa:

*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.*

De acordo com a autuação, todas as transportadoras contratadas pela recorrente possuem inscrição estadual, o que já afasta a incidência do inciso I acima transcrita. Quanto ao inciso II, único passível de aplicação, o entendimento que tem prevalecido em ambas as Câmaras é de que somente é aplicável para as hipóteses em que for comprovada a existência de contrato formal de

transporte, na forma da Instrução Normativa DAT/SEFAZ 67/97, da qual extraímos:

*Art. 1º Configura-se a responsabilidade tributária atribuída ao contratante de serviço de transporte, nos termos dos arts. 380 e 382 do RICMS-BA, sempre que sejam preenchidos os seguintes requisitos:*

*I - a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte dutoviário;*

Apesar de ter sido expedida na vigência do RICMS/97, não mais vigente, tem se entendido que a IN não foi revogada pelo RICMS/BA em vigor atualmente, tampouco pela Autoridade Administrativa competente, por não existir norma expressa neste sentido e por não apresentar incompatibilidade material com o novo regulamento, motivo pelo qual seria aplicável a situações como a aqui discutida.

Sob esta ótica, somente à luz de um contrato formal de transporte é que se poderia cogitar do enquadramento do contribuinte no regime de substituição tributária. A recorrente, inclusive, apontou esta situação em sua defesa.

A autuante, por sua vez, mencionou na informação fiscal o Parecer nº 17445/2012 da DITRI, que, ao examinar o dispositivo em questão (inciso II, do art. 298 do RICMS/BA), respondeu:

*[...] Da análise do dispositivo, verifica-se que, para a atribuição de responsabilidade ali prevista, deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação de serviço de transporte por parte da empresa transportadora sucessivamente para determinado contribuinte, inscrito na condição de normal, contratação esta que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito).*

*Tem-se, portanto, que a imposição da responsabilidade tributária estabelecida no RICMS-BA/12, art. 298, inciso II, independe da formalização de contrato. Assim sendo, a conclusão é no sentido de que, nas sucessivas prestações de serviço de transporte de passageiros tributadas, vinculadas a contrato informal, cabe ao tomador de serviço inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido. [...]*

Como se pode notar, a discussão tem orbitado principalmente na forma do contrato celebrado entre substituto e substituído. Porém, sem descuidar da importância desta questão, entendo que é preciso observar outra característica do contrato exigido pela legislação.

Ao ter o cuidado de dizer “que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato” (g. n), o legislador acabou por especificar ainda mais o instrumento jurídico sobre o qual pretendia fazer incidir a regra, considerando que um contrato que estabelece repetidas prestações de serviço nada mais é do que um instrumento que veicula um negócio jurídico consistente em obrigação de trato sucessivo.

As obrigações, quanto à sua execução, podem ser classificadas em imediata ou instantânea; periódica ou de trato sucessivo e diferida. Nas imediatas, a prestação e a contraprestação ocorrem no mesmo momento; nas periódicas, são renovadas sucessivamente e, nas diferidas, são cumpridas uma única vez, porém, em futuro certo.

Por este ângulo, entendo que o legislador definiu que a substituição tributária prevista no art. 298 do RICMS somente se aplica nas hipóteses onde se verificar a existência de um contrato de transporte com previsão de obrigações de trato sucessivo, de maneira que não basta a mera existência de um contrato formal, pois, não é isso que caracteriza a relação de “repetidas prestações”.

Ora, se houver um contrato, prevendo apenas uma operação, com contraprestação imediata ou, ainda, com execução futura, poder-se-ia cogitar de “repetidas prestações” apenas por força da formalidade (celebração do contrato), se repetida mais de uma vez?

É válida a centenária lição de Carlos Maximiliano no sentido de que não se pode presumir a existência de palavras inúteis na lei (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 204).

Com razão, o legislador poderia ter mencionado apenas “que envolva prestações de serviço vinculadas a contratos”. Todavia, a realidade é que a norma é clara ao qualificar as prestações de serviço pela repetição e ainda a vinculá-las a um único instrumento jurídico, “contrato”, no

singular.

Por esta razão, para se cogitar de substituição tributária, a autuação deveria demonstrar a existência de contrato para prestações sucessivas de serviços de transportes, o que não aconteceu.

Convém anotar que o Código Tributário Nacional contém norma expressa autorizando a requisição de documentos, senão vejamos:

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.*

O Código Tributário do Estado da Bahia também trata da obrigatoriedade da exibição de documentos aos agentes do fisco estadual, lhes conferindo ainda a prerrogativa de lacrar o imóvel onde possam ser encontrados:

*Art. 108. Os livros fiscais e contábeis, bem como os documentos e demonstrativos comprobatórios dos lançamentos, são de exibição obrigatória aos agentes do fisco estadual.*

*§ 1º Independentemente da aplicação das penalidades cabíveis, em caso de embaraço à fiscalização ou de desacato ao agente do Fisco estadual, poderá o funcionário embaraçado ou desacatado requisitar o concurso da Polícia Civil ou Militar.*

*§ 2º No caso de recusa à exibição de livros e documentos assim como de obstáculo ao exame de mercadorias no estabelecimento, o funcionário fiscal poderá lacrar móveis e imóveis, onde possivelmente estejam guardados os documentos, livros e mercadorias, deixando com o contribuinte uma cópia do respectivo termo e diligenciando para que se faça a exibição por via judicial.*

Assim, não se trata de prova impossível de ser produzida, em tese. No entanto, não há qualquer menção, na autuação, de que o contribuinte ofereceu resistência ou embaraçou a fiscalização. Da mesma forma, não há indicação que se recusou a apresentar eventual contrato solicitado.

Portanto, não comprovada a sujeição da recorrente ao regime de substituição tributária, não vejo como prosperar a autuação quanto às infrações 02, 11 e 12, haja vista que a apropriação dos créditos destacados nas notas emitidas pela transportadora não pode ser considerada indevida, em atenção ao princípio da não cumulatividade, ainda que aquela não tenha efetivado o recolhimento aos cofres públicos, o que não é o caso, já que restou demonstrado nos autos que a prestadora de serviços recolheu o tributo devido. Ademais, não lhe competia o recolhimento do tributo correspondente.

Logo, as infrações não subsistem.

### **Infrações 05 e 13**

Embora possuam objeto distinto, a recorrente apresenta as mesmas razões recursais, apontando uma indevida aplicação dos efeitos da revelia pela JJF ao julgá-las subsistentes com base nos arts. 140 e 142 do RPAF/BA. Seu recurso, no entanto, não merece prosperar.

Inicialmente, destaco a confusão entre “revelia” e “confissão ficta”. FREDIE DIDIER JR ensina que “a revelia é um ato-fato processual, consistente na não apresentação tempestiva da contestação”, porém, esclarece que não se pode confundir o ato-fato que é a revelia com a confissão ficta, um dos seus efeitos jurídicos, até mesmo porque pode ocorrer a revelia sem que se possa presumir os fatos imputados ao revel sobretudo porque a ausência de contestação não pode converter o absurdo em verossímil (*Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil e processo de conhecimento*. Vol. 1. 14ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2012, pp. 541-542).

Os dispositivos do RPAF indicados no acórdão recorrido dizem respeito à confissão ficta aplicada à recorrente, o que pode ocorrer, inclusive, independentemente da revelia, pois não basta apresentar defesa tempestivamente em relação a matéria cujo ônus da prova lhe compete. Afinal, é ônus do contribuinte comprovar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública, como dispõe o inciso II do art. 373 do CPC, inclusive.

No presente caso, o que se verifica é que a recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório já que não apresentou, seja em primeira ou segunda instância, qualquer elemento de prova que fosse capaz de elidir a autuação quanto às infrações em exame, dando ensejo, portanto, à

incidência das hipóteses previstas nos arts. 140 e 142 do RPAF.

Destaco que na infração 13 o Auto de Infração somente aplicou a multa prevista na legislação, por verificar que, apesar de não ter recolhido a antecipação parcial a que estava obrigada, a recorrente ofereceu as mercadorias à tributação na etapa posterior de saída.

Sendo assim, devem ser mantidas as infrações.

## Infração 06

A recorrente insiste nos mesmos argumentos lançados em sua defesa administrativa quanto à existência de cobranças relativas a refeições consumidas em hotel, com ICMS já recolhido integralmente pelo fornecedor; indevida cobrança de imposto relativa a NFs concernentes a aquisições distintas de refeições, embora na informação fiscal a autuante já tenha enfrentado tais argumentos, reconhecendo apenas a existência de NFs de aquisição de produtos estranhos ao objeto da autuação, apresentando novo demonstrativo com redução do débito.

Além disso, o Ilmo. Conselheiro Relator da JJF, ao analisar a documentação existente nos autos, verificou a persistência do equívoco, mesmo após as modificações efetuadas pela autuante, excluindo as NF-es n<sup>os</sup> 35714 e 35716 do demonstrativo. Mas, em nome do princípio da verdade material, esta CJF concedeu prazo à recorrente para identificar as notas a que se refere, de modo que se tornou possível verificar, após o cumprimento da diligência pela autuada, a persistência de equívocos no lançamento por considerar operações que, a meu ver, não se confundem com aquelas abarcadas pelo diferimento previsto no RICMS vigente à época.

Vejamos o Regulamento vigente à época:

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

...

*Redação originária, efeitos até 31/12/17:*

*“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:*

*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”. (grifamos)*

Da análise do dispositivo é possível compreender que somente determinadas relações jurídicas com características específicas podem ser enquadradas na norma, pois, nem todo negócio que envolva a aquisição de gêneros alimentícios pode ser enquadrado na atividade de “fornecimento de refeições”, ou seja, uma simples aquisição de determinado alimento não necessariamente representa um “fornecimento de refeições” especialmente qualificada pela destinação específica de consumo pelos empregados. Cito, por exemplo, a aquisição de itens da cesta básica para uma eventual campanha de doação de alimentos.

Quando o legislador também especificou se tratar de “refeições” e não simplesmente “alimentos”, também indicou que a aquisição que enseja o diferimento corresponde a relação mantida com empresas de refeições coletivas, responsáveis por fornecer rotineiramente as **prestações “in natura” entregues habitualmente aos empregados** pelos empregadores, por força de contrato ou costume, na forma do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, normalmente correspondentes a café da manhã, almoço, jantar e ceia.

Logo, entendo que assiste razão à recorrente quando aponta a cobrança de tributo sobre operações não sujeitas ao diferimento envolvendo a VL DELICATESSEN LTDA – ME, CNPJ 13.369.473/0001-02, por exemplo, pois as operações consideradas na autuação se referem à aquisição esporádica e pontual de salgados e tortas, como se pode verificar:

NOTAS FISCAIS - VL DELICATESSEN LTDA - ME								
Data	NF	ChvNfe	CNPJ	IE	UF	CFOP	BC	
06/01/15	558	'0'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	368,59	
05/02/15	606	'0'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	388,20	
02/03/15	640	'0'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	297,20	
31/03/15	704	'0'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	212,67	
01/06/15	797	'0'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	228,80	
06/07/15	855	'0'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	264,80	
07/08/15	934	'0'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	246,90	
01/09/15	956	'0'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	193,77	
29/06/16	44	'2917016013369473000102550010000000441000000448'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	124,00	
30/06/16	50	'2917016013369473000102550010000000501000000500'	13.369.473/0001-02	'16878389'	BA	1556	58,50	
21/07/16	76	'2917016013369473000102550010000000761000000763'	13.369.473/0001-02	'016878389'	BA	1556	163,00	
25/01/17	364	'29170113369473000102550010000003641000003644'	13.369.473/0001-02	'016878389'	BA	1556	475,92	

Na mesma linha, também não vejo como considerar “fornecimento de refeições” as notas que correspondem às refeições vendidas durante estadia em hotel como as emitidas pelo CAMBUCI CONVENTION HOTEL LTDA ME, CNPJ 05.690.867/0001-30, relacionadas abaixo:

NOTAS FISCAIS - CAMBUCI CONVENTION HOTEL LTDA ME								
Data	NF	ChvNfe	CNPJ	IE	UF	CFOP	BC	
10/08/17	22471	'2917080569086700013055001000224711000224719'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	21,50	
10/08/17	22474	'2917080569086700013055001000224741000224745'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	42,00	
10/08/17	22475	'2917080569086700013055001000224751000224750'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	44,50	
10/08/17	22476	'2917080569086700013055001000224761000224766'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	19,50	
10/08/17	22471	'2917080569086700013055001000224711000224719'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	49,40	
10/08/17	22473	'2917080569086700013055001000224731000224730'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	40,50	
10/08/17	22474	'2917080569086700013055001000224741000224745'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	192,40	
10/08/17	22475	'2917080569086700013055001000224751000224750'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	135,40	
10/08/17	22476	'2917080569086700013055001000224761000224766'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	270,00	
16/08/17	22472	'2917080569086700013055001000224721000224724'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	29,90	
23/08/17	22633	'2917080569086700013055001000226331000226339'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	3,50	
23/08/17	22633	'2917080569086700013055001000226331000226339'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	224,90	
24/08/17	22507	'2917080569086700013055001000225071000225078'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	4,50	
24/08/17	22509	'2917080569086700013055001000225091000225099'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	3,50	
24/08/17	22631	'2917080569086700013055001000226311000226318'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	32,00	
24/08/17	22634	'2917080569086700013055001000226341000226344'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	8,00	
24/08/17	22635	'2917080569086700013055001000226351000226350'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	21,50	
24/08/17	22631	'2917080569086700013055001000226311000226318'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	162,80	
24/08/17	22634	'2917080569086700013055001000226341000226344'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	32,00	
24/08/17	22635	'2917080569086700013055001000226351000226350'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1556	171,00	
24/08/17	22507	'2917080569086700013055001000225071000225078'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	68,40	
04/09/17	22669	'2917080569086700013055001000226691000226692'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	43,50	
04/09/17	22669	'2917080569086700013055001000226691000226692'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	159,30	
08/09/17	22709	'2917090569086700013055001000227091000227096'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	16,00	
08/09/17	22710	'2917090569086700013055001000227101000227100'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	7,00	
08/09/17	22711	'2917090569086700013055001000227111000227116'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	11,50	
08/09/17	22709	'2917090569086700013055001000227091000227096'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	32,00	
08/09/17	22710	'2917090569086700013055001000227101000227100'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	225,90	
08/09/17	22711	'2917090569086700013055001000227111000227116'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	151,50	
21/09/17	23038	'2917090569086700013055001000230381000230389'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	22,00	
21/09/17	23012	'2917090569086700013055001000230121000230129'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	77,00	
21/09/17	23038	'2917090569086700013055001000230381000230389'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	72,00	
26/09/17	22880	'2917090569086700013055001000228801000228808'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1407	88,50	
26/09/17	22880	'2917090569086700013055001000228801000228808'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	295,80	
06/10/17	23092	'2917090569086700013055001000230921000230928'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	54,50	
06/10/17	23093	'2917090569086700013055001000230931000230933'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	51,00	
06/10/17	23212	'2917090569086700013055001000232121000232122'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	435,90	
06/10/17	23222	'2917090569086700013055001000232221000232226'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	96,50	
06/10/17	23223	'2917090569086700013055001000232231000232231'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	190,20	
10/10/17	23211	'2917090569086700013055001000232111000232117'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	431,00	
10/10/17	23301	'2917090569086700013055001000233011000233015'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	411,20	
10/10/17	23302	'2917090569086700013055001000233021000233020'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	388,60	
10/10/17	23310	'2917100569086700013055001000233101000233103'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	86,00	
16/10/17	23335	'2917100569086700013055001000233351000233358'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	622,00	
16/10/17	23352	'2917100569086700013055001000233521000233529'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	434,10	
16/10/17	23355	'2917100569086700013055001000233551000233555'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	541,10	
19/10/17	23407	'2917100569086700013055001000234071000234070'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	125,80	
19/10/17	23524	'291710056908670001305500100023524100023524'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	749,20	
19/10/17	23525	'2917100569086700013055001000235251000235258'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	898,10	
27/10/17	23562	'2917100569086700013055001000235621000235626'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	114,50	
27/10/17	23563	'2917100569086700013055001000235631000235631'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	117,50	
27/10/17	23564	'2917100569086700013055001000235641000235647'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	36,00	
27/10/17	23565	'2917100569086700013055001000235651000235652'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	240,00	
27/10/17	23566	'2917100569086700013055001000235661000235668'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	64,00	
27/10/17	23567	'2917100569086700013055001000235671000235673'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	3,50	
27/10/17	23578	'2917100569086700013055001000235781000235782'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	213,60	
30/10/17	23688	'2917100569086700013055001000236881000236888'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	28,90	
03/11/17	23533	'2917110569086700013055001000235331000235330'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	56,40	
13/11/17	23875	'2917110569086700013055001000238751000238755'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	141,40	
17/11/17	23988	'2917110569086700013055001000239881000239887'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	92,00	
17/11/17	23946	'2917110569086700013055001000239461000239461'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	3,50	
17/11/17	23945	'2917110569086700013055001000239451000239456'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	172,40	
17/11/17	23944	'2917110569086700013055001000239441000239440'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	53,00	
22/11/17	24084	'2917110569086700013055001000240841000240849'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	795,10	
22/11/17	24083	'2917110569086700013055001000240831000240833'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	85,00	
22/11/17	24082	'2917110569086700013055001000240821000240828'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	1.032,70	
22/11/17	24069	'2917110569086700013055001000240691000240699'	05.690.867/0001-30	'0'	BA	1949	119,40	
22/11/17	24081	'2917110569086700013055001000240811000240812'	05.690.867/0001-30	'0'	BA			

O exame destes documentos, ainda que por amostragem, revela a aquisição de refeições individuais, durante a estada no estabelecimento, contendo ainda a expressa indicação no campo de “informações complementares” de que os produtos foram consumidos no restaurante do hotel, o nome do hóspede e ainda o número do apartamento.

Logo, voto pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário para reconhecer a parcial subsistência da infração 06, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - EXCLUÍDAS AS NOTAS DA VL DELICATESSEN E DO HOTEL CAMBUCI						
DATA OCORR	DATA ENCTO	BASE DE CÁLCULO	ALIQ	MULTA	VLR HISTÓRICO	
<b>Infração 06</b>						
31/01/2015	09/02/2015	15.951,50	4,00%	60%	754,90	
28/02/2015	09/03/2015	24.658,00	4,00%	60%	819,71	
31/03/2015	09/04/2015	20.892,00	4,00%	60%	939,40	
30/04/2015	09/05/2015	26.189,75	4,00%	60%	922,22	
31/05/2015	09/06/2015	20.528,75	4,00%	60%	920,28	
30/06/2015	09/07/2015	27.552,50	4,00%	60%	785,57	
31/07/2015	09/08/2015	1.607,00	4,00%	60%	995,90	
31/08/2015	09/09/2015	1.570,25	4,00%	60%	809,46	
30/09/2015	09/10/2015	6.333,25	4,00%	60%	618,38	
31/10/2015	09/11/2015	4.217,25	4,00%	60%	639,36	
30/11/2015	09/12/2015	3.746,00	4,00%	60%	965,56	
31/12/2015	09/01/2016	668.915,25	4,00%	60%	751,68	
31/01/2016	09/02/2016	0	4,00%	60%	753,10	
29/02/2016	09/03/2016	65.568,75	4,00%	60%	904,54	
31/03/2016	09/04/2016	51.122,25	4,00%	60%	666,52	
30/04/2016	09/05/2016	73.602,50	4,00%	60%	686,72	
31/05/2016	09/06/2016	59.527,00	4,00%	60%	863,50	
30/06/2016	09/07/2016	54.475,50	4,00%	60%	745,18	
31/07/2016	09/08/2016	52.873,50	4,00%	60%	785,38	
31/08/2016	09/09/2016	89.483,00	4,00%	60%	1002,32	
30/09/2016	09/10/2016	36.091,50	4,00%	60%	760,42	
31/10/2016	09/11/2016	2.368,25	4,00%	60%	962,38	
30/11/2016	09/12/2016	1.153,00	4,00%	60%	680,72	
31/12/2016	09/01/2017	1.748,00	4,00%	60%	763,98	
31/01/2017	09/02/2017	363,25	4,00%	60%	1.007,98	
28/02/2017	09/03/2017	2.831,25	4,00%	60%	638,06	
31/03/2017	09/04/2017	109,5	4,00%	60%	986,32	
30/04/2017	09/05/2017	1.915,50	4,00%	60%	835,68	
31/05/2017	09/06/2017	4.169,75	4,00%	60%	1.047,59	
30/06/2017	09/07/2017	59.473,25	4,00%	60%	821,15	
31/07/2017	09/08/2017	60.020,25	4,00%	60%	1.102,10	
31/08/2017	09/09/2017	57.074,75	4,00%	60%	0,00	
30/09/2017	09/10/2017	118.260,50	4,00%	60%	0,00	
31/10/2017	09/11/2017	133.755,25	4,00%	60%	0,00	
30/11/2017	09/12/2017	97.373,75	4,00%	60%	0,00	
31/12/2017	09/01/2018	161.928,00	4,00%	60%	0,00	
<b>VALOR TOTAL</b>						<b>25.936,07</b>

### Infração 07

A infração consiste em diferença de ICMS recolhido por contribuinte beneficiário do Programa DESENVOLVE, apurada pelo confronto dos valores declarados na EFD (R\$222.132,76) com aqueles lançados na DMA (R\$189.582,07) do mesmo período resultando, portanto, em recolhimento a menor do imposto (R\$32.550,69).

A recorrente, por sua vez, não questiona a existência da divergência, fato incontrovertido, portanto. Sua defesa e recurso se limitam a questionar a cobrança do valor devido sem os benefícios do Programa DESENVOLVE, sustentando inclusive a incompetência do autuante para revogar seu benefício sem previsão legal ou qualquer Resolução do Conselho Deliberativo neste sentido e a inaplicabilidade do art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE por não se tratar de falta de recolhimento, mas, por outro lado, de recolhimento a menor.

Sobre o tema, destaco entendimento do Ilmo. Conselheiro Daniel Ribeiro Silva no Acórdão CJF nº 0403-12/14, da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, com o qual me alinho integralmente:

“[...] Por sua vez, a Infração 8 diz respeito a imposto pago a menos em razão da falta de recolhimento, na data

regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o contribuinte o direito ao benefício em relação à parcela incentivada, prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

O Recorrente confessa a infração, entretanto a atribui a erros da sua empresa de contabilidade. Afirma ainda que, assim que constatado, fez o recolhimento voluntário das diferenças devidas 04 (quatro) anos antes da ação fiscal.

Ademais, aduz que não deixou de recolher a parcela não incentivada na data regulamentar, mas o fez a menor, o que afastaria a aplicação do art. 18 do Decreto no 8205/02.

Em que pese, pessoalmente, entenda ser absolutamente injusta a penalidade aplicada ao recorrente no caso concreto, uma vez que, realmente não é crível que a empresa tenha feito o recolhimento a menor de R\$ 31.373,36 (fl. 389) durante um exercício inteiro, o que corresponde a um benefício econômico mensal médio de R\$ 2.615,00 para correr o risco de ser exigido em R\$ 240.176,13 acrescido de multa de 60%.

Entretanto, como já afirmado anteriormente, o direito tributário é regido pela tipicidade objetiva, especialmente em se tratando de benefício fiscal e, em especial, benefícios condicionados.

O fato é que o contribuinte descumpriu a condição imposta na legislação, fato por ele reconhecido.

A tese de que o art. 18 do Decreto no 8.205/02 não se aplicaria ao caso de recolhimento a menor, a meu ver é insustentável. Se não fosse assim, bastaria o beneficiário do DESENVOLVE fazer recolhimentos pontuais de quaisquer valores para ter assegurado o benefício, mesmo que valores ínfimos, realizando um verdadeiro capital de giro com o benefício estadual.

Assim, entendo que agiram com correção os autuantes, pois o benefício a que faz jus o Recorrente é condicionado ao pagamento tempestivo da parcela não incentivada. Constitui requisito para fruição do benefício o pagamento, na data regulamentar, das parcelas não sujeitas à dilação de prazo. Se o tributo não é pago ou é pago fora do prazo, não é preenchido aquele requisito.

O CONSEF em casos semelhantes tem decidido nesse mesmo sentido, a exemplo dos Acórdãos CJF No 0424-13/13, CJF No 0266-11/14, CJF No 0223-11/3, CJF No 0222-12/14.

Quanto à sua tese de que, no caso concreto deveria ser abarcado pelo instituto da denúncia espontânea entendendo não restar aplicável uma vez que, no caso concreto o que está sendo exigido é o ICMS deferido, que efetivamente não foi recolhido antes da ação fiscal. Ou seja, sobre o que ele recolheu espontaneamente não há aplicação de penalidade.

Após a verificação do descumprimento da condição para fruição do DESENVOLVE, caso o contribuinte tivesse recolhido espontaneamente todo o ICMS devido no mês sem o benefício do DESENVOLVE, a denúncia espontânea se aplicaria para afastar a incidência da multa de 60%, mas esse não foi o caso. [...]"

Assim, deve ser mantida a infração.

Por fim, rejeito o pedido de cancelamento e/ou redução da sanção aplicada, por não se enquadrar no âmbito de competência deste Conselho a declaração de sua constitucionalidade (art. 167, I do RPAF) ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (art. 167, III do RPAF), salvo quanto à multa por infração, na restrita hipótese do art. 176, III, "c" do RPAF, o que não é o caso, já que o processo não se encontra sob apreciação da Câmara Superior.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, nos termos do demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA FIXA	MULTA %
1	R\$ 773,00	R\$ -	60%
2	R\$ -	R\$ -	60%
3	R\$ 4.116,15	R\$ -	60%
4	R\$ 82,21	R\$ -	60%
5	R\$ 1.825,83	R\$ -	100%
6	R\$ 25.936,07	R\$ -	60%
7	R\$ 32.550,69	R\$ -	50%
8	R\$ 13.612,99	R\$ -	60%
9	R\$ 17.165,11	R\$ -	60%
10	R\$ -	R\$ -	60%
11	R\$ -	R\$ -	60%
12	R\$ -	R\$ -	60%
13	R\$ -	R\$ 42.214,75	60%
14	R\$ -	R\$ 12.718,53	1%
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 96.062,05</b>	<b>R\$ 54.933,28</b>	<b>-</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207090.0007/18-6, lavrado contra **IPC DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$96.062,05**, acrescidos: **a)** da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f”, “d”, “e”, e VII, “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, sobre R\$61.685,53; **b)** da multa de 100% prevista no inciso III, do citado artigo sobre R\$1.825,83; **c)** da multa de 50% prevista no inciso I do art. 42 sobre R\$32.550,69, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$54.933,28**, prevista no inciso IX da lei citada, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS