

A. I. Nº - 279757.0024/19-4
AUTUADO - SODÉCIA DA BAHIA LTDA.
AUTUANTE - AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 30/04/2021

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0041-03/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. DIFERIMENTO. ENTRADAS DE REFEIÇÕES NO ESTABELECIMENTO PARA OS FUNCIONÁRIOS. FALTA DE RECOLHIMENTO. O autuado traz ao processo, comprovantes do recolhimento tempestivo do imposto, sobre as operações relacionadas pelo fiscal. Vedada a modificação dos lançamentos formalizado e já notificado ao Autuado. Infração improcedente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Autuado comprova, que o levantamento fiscal contém CTes cancelados e valores já recolhidos. Outra parcela trata-se de serviço aéreo de transporte não sujeito ao regime de Substituição Tributária. Infração subsistente em parte. Nulidades arguidas não acatadas. Negado pedido de diligência. Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/2019, exige crédito tributário no valor de R\$54.190,84, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01. 02.04.03 – deixou de recolher o ICMS deferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, no valor de R\$44.201,25, acrescido da multa de 60%;

Infração 02. 07.09.03 – deixou de proceder a retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a prestação de serviço de transportes interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomas ou empresa transportadora não inscrita nesse Estado, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, no valor de R\$9.989,59, acrescido da multa de 60%.

O autuado impugna o lançamento fls.24/35. Resume os fatos autuados. Registra a tempestividade da defesa. Diz que vem, por esta e na melhor forma de direito, apresentar sua defesa ao Auto de Infração, consubstanciado nas razões de fato e de direito que passa a expor.

Explica que para fins do art. 126 da Lei nº 3.956/81, declara que a matéria impugnada não foi submetida à apreciação judicial. Reproduz a acusação fiscal com os respectivos enquadramentos. Verifica que a fiscalização entendeu ter ocorrido suposta ausência de recolhimento do ICMS devido nas entradas das refeições destinadas ao consumo dos funcionários, bem como, ausência de recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário, em razão das prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais realizadas por empresas que não possuem inscrição estadual na Bahia.

Afirma que irá demonstrar que, o crédito tributário exigido pelo Estado da Bahia no Auto de Infração, não merece prosperar, haja vista que a fiscalização deixou de apreciar documentos indispensáveis para a correta e efetiva análise do cumprimento das obrigações tributárias.

Ademais, diz que o próprio Auto de Infração, encontra-se eivado de nulidade, conforme se verá a seguir, razão pela qual deve ser prontamente cancelado.

Antes de adentrar nas razões de mérito, diz ser imperioso destacar, o erro material cometido pela Superintendência de Administração Tributária, ao qualificar a suposta infração cometida em relação ao item 02 do Auto de Infração.

Explica que ao capitular o enquadramento legal que teria dado margem para a autuação combatida, a fiscalização invocou o "artigo 80, § 60 da Lei 7.014/96, C/C art. 332, inciso III, alínea "g", item 2, do RICMS", conforme reproduz.

Diz que da análise dos dispositivos mencionados, é indene de dúvidas, que o Auto de Infração deixou de atentar para as especificidades que lhe são inerentes, na medida em que o dispositivo indicado não reflete à infração narrada.

O Estado da Bahia estaria expressamente obrigado a observar todos os procedimentos previstos no art. 142 do CTN para lavrar o auto de infração impugnado. Entretanto, ao deixar de apontar o dispositivo que teria embasado o lançamento tributário, o Fisco descumpriu o requisito atinente à demonstração da ocorrência do fato gerador, elemento essencial para a constituição do crédito tributário. Invoca também, o inciso V, do art. 39 do RPAF/99.

Frisa que nesse sentido, resta flagrante a nulidade do Auto de Infração em relação à infração 02, uma vez que não lhe permite defender-se de forma concreta e específica dos elementos que o constituíram, impedindo a empresa de ter utilizado com proveito, dos mecanismos de defesa na busca do afastamento do pretenso crédito tributário.

Acrescenta que cabe à Fiscalização investigar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato jurídico tributário, sob pena de afrontar os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Por mais essa razão, deve ser declarada nula a autuação relativa à infração no 02.

A respeito da infração 01, diz que foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo de seus funcionários. A exigência do crédito tributário estaria amparada no artigo 286, VII e § 20, I, do Decreto no 19.384/2019 (RICMS/BA), vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, conforme reproduz.

Nota que da análise do disposto no citado artigo, até 31/12/2017, data em que o inciso VII deixou de produzir efeitos, caberia ao contribuinte detentor do estabelecimento em que ocorridas as entradas das refeições, proceder com o recolhimento do ICMS.

Informa que no bojo da presente autuação, foram analisadas as aquisições de refeições realizadas no período compreendido entre 01/2015 e 12/2016, ocasiões em que, no entendimento do Fisco, a Sodécia não teria procedido ao recolhimento do imposto diferido. Por essa razão, além do tributo devido, a fiscalização imputou a exigência da multa de 60% calculada sobre o valor do imposto devido.

Afirma que as razões invocadas pela fiscalização, contudo, não merecem prosperar. Isso porque, conforme a relação de DAE's e respectivos comprovantes de recolhimento anexos à defesa (DOC. 03), promoveu o recolhimento do tributo devido em todas as competências apontadas no Auto de Infração combatido, tendo o adimplemento da obrigatoriedade tributária, inclusive, sido realizado dentro do prazo de vencimento, razão pela qual não há qualquer margem para exigência do imposto e, tampouco, para aplicação da penalidade exigida.

Explica que, com vistas a facilitar a compreensão dos documentos acostados à defesa, esclarece que todos os DAE's contêm a indicação expressa das notas fiscais a que fazem referência, as quais, frise-se novamente, correspondem exatamente àquelas arroladas pela fiscalização para exigência do crédito tributário impugnado. Cita, a título exemplificativo, o DAE correspondente à competência 01/2015.

Sustenta que tendo comprovado, que todo o imposto exigido pelo Fisco na presente autuação foi devidamente e tempestivamente recolhido, configura-se improcedente a suposta infração invocada pelo Estado da Bahia. Ademais, considerando que a documentação anexa à Impugnação não deixa dúvidas acerca do efetivo cumprimento da obrigação tributária por parte da Sodécia, bem como da absoluta ausência de prejuízo ao erário, é evidente que deve ser devidamente considerada e analisada a referida documentação comprobatória, até mesmo em respeito ao princípio da verdade material, que será melhor detalhado em tópico a seguir.

Por fim, ressalta que a operação refletida na nota fiscal nº 8320 não se submete à hipótese descrita no artigo 286, VII, e § 20, I, do RICMS/BA. Isso porque, conforme se extrai da própria planilha disponibilizada pela Fiscalização, o fornecimento da refeição foi efetuado pelo hotel "Cambuci Convention Hotel Ltda.", a seu funcionário que lá se encontrava hospedado.

Aponta que o artigo 286 do RICMS é expresso ao estabelecer como hipótese de deferimento do imposto, o fornecimento de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados. Isto é, o dispositivo condiciona o deferimento às refeições que sejam fornecidas ao estabelecimento do contribuinte e se destinem ao consumo por parte de seus empregados. Tratam-se de requisitos cumulativos, restando a ausência de qualquer um deles, elemento suficiente para descharacterizar a hipótese normativa descrita no inciso VII do citado artigo 286.

No caso, explica que embora fornecida à empregado, a refeição não foi destinada a nenhum estabelecimento da Sodécia. A operação, como já destacado, se refere ao fornecimento de refeição do hotel para seu empregado, descharacterizando a previsão normativa contida no RICMS/BA. Por essa razão, não há que se falar na exigência do ICMS deferido em relação ao fornecimento de refeição do hotel, ao seu empregado.

Em face do exposto, requer seja integralmente cancelada a infração no 01 do Auto de Infração em epígrafe, haja vista a devida comprovação do recolhimento do tributo devido nas situações arroladas pela fiscalização, bem como, a ausência de subsunção da operação descrita na nota número 8320 ao disposto no artigo 286, VII, do RICMS/BA.

Na hipótese de não ser acolhida a preliminar ventilada sobre a infração 02, o que admite apenas em homenagem à eventualidade, ressalta que as operações arroladas pela fiscalização não poderão compor a base de cálculo do crédito tributário exigido.

Repete que conforme já destacado anteriormente, a autuação enquadrou a infração com base no disposto no artigo 332, III, alínea g, item 2, do RICMS/BA que reproduz. Registra que em que pese a legislação estadual determinar que o ICMS seja recolhido pelo substituto tributário nesses casos, algumas notas fiscais arroladas pela fiscalização não se relacionam com a infração que motivou a lavratura do auto de infração, seja porque correspondem a (i) CTe's cancelados, (ii) CTe's cuja quitação do imposto devido foi realizada pela própria transportadora ou (iii) CTe's de operações excetuadas da sistemática da substituição tributária pela própria legislação estadual.

Explica que os CTe's no 25883, 327, 274 e 15510 foram cancelados, conforme documentos anexos à defesa (DOC. 04). Desse modo, inexistindo fato gerador, não há que se falar na exigência do ICMS sobre as operações neles descritas, razão pela qual, os valores referentes a esses documentos deverão ser excluídos da autuação.

O imposto destacado nos CTe's no 33507 e 34993 também não deve compor o crédito tributário exigido pelo Fisco, haja vista que o tributo incidente sobre as referidas operações foi devidamente recolhido pela própria transportadora "Grecco Logística Internacional S.A." conforme comprovantes também acostados à impugnação (DOC. 05). Assim, também em homenagem ao princípio da verdade material, os valores do imposto devido nessas operações deverão ser excluídos do auto de infração impugnado.

Por fim, destaca que todas as notas relativas à prestadora "Transportadora Pigatto Ltda" também

deverão ser desconsideradas para fins de apuração do crédito tributário. Isso porque, conforme se extrai da análise dos documentos fiscais anexos (DOC. 06), a atividade prestada por essa pessoa jurídica corresponde ao serviço de transporte aéreo que, conforme disposto no art. 298, § 10, do (RICMS/BA), não se sujeita à substituição tributária.

Assim, afirma que uma vez demonstrado que essas operações se referem a prestações de serviços de transporte aéreo e que esses serviços não são abarcados pela substituição tributária, é indene de dúvidas, que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é da própria transportadora, razão pela qual esses valores, também deverão ser excluídos do cômputo do crédito tributário exigido no Auto de Infração.

Relata que conforme destacado nos tópicos antecedentes, toda a documentação acostada à defesa deverá ser levada à apreciação por este Órgão Julgador para fins de comprovação do direito alegado, sob pena de ofensa ao princípio da verdade material. Aduz que em matéria tributária, deve a Fiscalização buscar a verdade material dos fatos para apurar a efetiva existência (ou não) do crédito, mesmo que se verifique inexatidão material no preenchimento das obrigações acessórias. Sobre o tema cita ensinamento de Mary Elbe Queiroz.

Nota que no âmbito do processo administrativo, ao contrário do que ocorre no processo judicial, busca-se a verdade real, em contraste com a verdade formal. O que se busca, portanto, é a verdade substancial para que o controle administrativo possa ocorrer efetivamente, corrigindo eventuais erros que lesem direitos do contribuinte.

Afigura-se nula, pois, toda e qualquer decisão da esfera administrativa que deixar de apreciar demonstrativos documentais relacionados à matéria em discussão, apresentados pelo contribuinte, por ferir o princípio da verdade material, já que é dever da autoridade administrativa atentar para todas as provas e fatos de que tenha conhecimento. Cita doutrina de James Marins.

Aduz que importando estas premissas ao caso em apreço, dúvidas não remanescem de que a documentação acostada à presente defesa comprova todas alegações até aqui suscitadas. Diz que apresenta, em anexo, todos os documentos necessários à aferição de suas alegações. Contudo, caso se entenda ser necessária a apresentação de outros documentos para comprovação do seu direito, requer a baixa em diligência do presente feito, também em respeito ao princípio da verdade material.

Por todo o exposto, requer **(i)** seja acolhida a preliminar de nulidade da infração 02 e **(ii)** seja conhecida e provida a Impugnação, para que seja cancelado integralmente o Auto de Infração.

À fl. 404 o Autuado se manifesta no processo. Informa que procedeu a quitação da parte da infração 02 que não foi objeto de impugnação. Apensa memória de cálculo dos valores reconhecidos fl.410, com o respectivo DAE de recolhimento, fls.406/407. Reitera que o pagamento foi realizado com base no benefício outorgado pelo artigo 45, I, da Lei 7014/96.

O Autuante presta informação fiscal fls.413/415. Diz que foi lavrado o auto de infração supra referido em 18/12/2019, referente aos exercícios de 2015 e 2016, exigindo ICMS decorrente de duas acusações que reproduz. Aduz que o Autuado impugnou o lançamento fiscal cujas razões defensivas aborda na sequência.

Sobre a infração 01, a Autuada apresenta comprovantes de recolhimentos do imposto exigido. Chama atenção, ao fato de que os mesmos não foram identificados na ação fiscal em decorrência do código da Receita utilizado, “1006 / ICMS - Contribuinte Substituto do Estado”, ao invés do código “ 1959 - ICMS Regime de Diferimento”.

Assim, diz que na Informação Fiscal foram acatados os valores recolhidos e comprovados, conforme documentos de fls. 80 a 148. Também foram retificados os valores exigidos que, em decorrência de erro de fórmula na planilha (*Excel*) não havia considerado o valor do imposto na base de cálculo, conforme enuncia o art. 17, § 1º, I, da Lei nº 7.014/96, que reproduz.

Ajusta o Demonstrativo de Débito concluindo que ao valor lançado inicialmente, deve ser acrescido da diferença de R\$9.800,97. Portanto, aduz que elidida parte da exigência, resulta na redução de R\$ 44.201,25 para R\$ 9.800,97.

A respeito da infração 02, diz que na defesa o autuado comprova o recolhimento dos CTe de nº 33507 de 05/09/2016, e 34993 de 26/09/2016, conforme documentos de fls. 155 a 160.

No mesmo sentido, aduz excluir do levantamento fiscal os CT-e de nº 25883, 327, 274 e 15510 (fls. 150 a 153) por terem sido cancelados pelo emitente.

Quanto aos argumentos defensivos de CT-e correspondentes ao serviço aéreo, aduz que não há respaldo na legislação. Tratam-se de transportadoras rodoviárias e não de transporte aéreo. Esclarece que se tratando de redespacho, se for o caso, o imposto é devido pelo contratante do serviço e não pelo prestador do serviço do redespacho (no caso, a empresa transportadora aérea). Remete aos artigos 129 e seguintes do Decreto nº 13.780/12. Refaz o demonstrativo, retificando o valor cobrado para R\$8.956,83. Diz que foram acolhidas parte das razões defensivas. Diante do exposto, requer a procedência parcial do Auto de Infração.

O Autuado volta a se manifestar às fls. 429/443. Diz vir apresentar manifestação em face da informação fiscal, pelos fatos e fundamentos a seguir expostos.

Diz que em 19/12/2019, tomou ciência do Auto de Infração, por meio do qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 54.190,84. Reitera os argumentos de sua defesa inicial. Sobre a infração 01, afirma ter comprovado que o ICMS devido em relação a essas operações foi devidamente recolhido no período, juntando os respectivos DAE's e comprovantes de recolhimento; quanto a infração 02, demonstrou que o ICMS não poderia ser exigido em relação a essas operações, haja vista que alguns casos tratavam-se de CTe's cancelados, outros de CTe's cuja quitação do imposto devido foi realizada pela própria transportadora ou, ainda, casos de CTe's de operações excetuadas da sistemática da substituição tributária pela própria legislação estadual.

Nota que a Autoridade Fazendária se manifestou nos autos, no que se refere a Infração nº 01, reformulando em parte, o lançamento tributário ora discutido, excluindo os valores devidamente recolhidos pela Manifestante. Contudo, retificou os valores exigidos para incluir o valor do próprio imposto na base de cálculo do ICMS diferido. Após a reformulação, o montante inicialmente exigido (R\$ 44.201,25) foi reduzido para R\$9.800,97 (diferença decorrente da inclusão do próprio imposto na base de cálculo do ICMS diferido).

Em relação a Infração nº 02, afirma que Autoridade Fazendária excluiu do lançamento fiscal, conforme demonstrado pela Manifestante, aqueles CTe's cancelados e aqueles cujo ICMS respectivo foi recolhido pela própria transportadora. Contudo, manteve as exigências de ICMS sobre as operações interestaduais realizadas com a "*Transportadora Pigatto Ltda*", por considerar que o serviço prestado é o de transporte rodoviário e, quando menos, que as operações se enquadrariam como redespacho, nos termos do art. 129 do Decreto 13.780/12.

Ocorre que, conforme demonstrado na Impugnação já apresentada, as razões invocadas pela Autoridade Fazendária para manter as exigências não merecem prosperar, sendo de rigor o cancelamento integral do Auto de Infração.

Incialmente, afirma que Autoridade Fazendária lavrou o Auto de Infração, para exigência de ICMS do contribuinte com base na violação de dispositivos da Lei nº 7.014/96 e do Decreto nº 13.780/12 (RICMS). Repete enquadramento utilizado no lançamento fiscal.

Comenta que diante da formalização do lançamento sob o fundamento citado, demonstrou na Impugnação, no que se refere a Infração nº 01, o devido recolhimento do ICMS diferido em todo o período autuado, dentro do prazo de vencimento, configurando-se improcedente a suposta infração invocada pelo Estado da Bahia. Para comprovar o recolhimento do tributo, juntou todos os DAE's e respectivos comprovantes de recolhimento. Demonstrou, ainda, que todos os DAE's contêm a indicação expressa das notas fiscais a que fazem referência, as quais correspondem

exatamente àquelas arroladas pela fiscalização para exigência do crédito tributário impugnado. Ademais, demonstrou que a operação refletida na nota nº 8320 não se submete à hipótese descrita no artigo 286, VII, e § 2º, I, do RICMS/BA. Isso porque, conforme se extrai da própria planilha disponibilizada pela Fiscalização, o fornecimento da refeição foi efetuado pelo hotel "Cambuci Convention Hotel Ltda." a seu funcionário que lá se encontrava hospedado.

Em relação a Infração 02, demonstrou que o ICMS não poderia ser exigido em sobre a essas operações, haja vista que alguns casos se tratam de CTe's cancelados, outros de CTe's cuja quitação do imposto devido foi realizada pela própria transportadora ou, ainda, casos de CTe's de operações excetuadas da sistemática da substituição tributária pela própria legislação estadual.

No que tange às operações efetuadas com a "*Transportadora Pigatto Ltda.*", frisa ter demonstrado que não deve ser exigida da Sodécia, a retenção e recolhimento do ICMS em relação a essas operações, haja vista que a atividade prestada por essa pessoa jurídica corresponde ao serviço de transporte aéreo que, conforme disposto no art. 298, § 1º, do RICMS/BA, não se sujeita à substituição tributária. Logo, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é da própria transportadora, não havendo motivos para manutenção da exigência.

No entanto, após o lançamento fiscal e a própria Impugnação, a Autoridade Fazendária prestou informação fiscal, reformulando parcialmente o Auto de Infração lavrado e alterando o fundamento legal para a infração nº 01 e 02. Desta vez, o Fisco Estadual apontou os seguintes dispositivos legais: art. 17, § 1º, inciso I da Lei 7014/96 e art. 129, § 4º, II do RICMS/BA, respectivamente.

Verifica, assim, que caso se acate a manutenção do lançamento fiscal proposta pela Auditoria Fiscal, sob fundamentação diversa daquela inicialmente exigida, restar-se-á configurada uma evidente alteração do critério jurídico do lançamento, providênciça expressamente vedada pelo Código Tributário Nacional. Isso porque as razões e, até mesmo, a fundamentação legal utilizada pela Autoridade Fiscal para manter parte do lançamento relativo às Infrações nº 01 e 02, divergem flagrantemente das razões adotadas quando do lançamento fiscal.

Comenta que, ainda que esteja evidente a alteração de critérios jurídicos do lançamento, nos tópicos posteriores elucida melhor estas razões.

Ressalta que o art. 145 do CTN consagra a inalterabilidade do lançamento, elencando, taxativamente, quais as hipóteses em que o crédito tributário regularmente cientificado ao sujeito passivo pode ser revisto. Por sua vez, o art. 149 do CTN prevê as situações em que a revisão pode ocorrer por iniciativa do Fisco.

Comenta que em nenhuma circunstância, admite-se que o órgão julgador administrativo altere os fundamentos e os critérios jurídicos do lançamento regularmente notificado ao contribuinte, no intuito de "sanar" eventuais equívocos incorridos pela autoridade autuante. Ou seja, o contencioso administrativo se presta ao controle de legitimidade e conformidade do lançamento tributário nos limites em que formalizado, não sendo possível, em cada fase, inová-lo ou aperfeiçoá-lo, sob pena de prejudicar o regular exercício do direito de defesa do contribuinte. É o que se extrai, em complemento aos dispositivos legais já citados, do art. 146 do CTN, ao dispor que modificações no critério jurídico adotado pela autoridade fiscal, como consequência de decisões administrativas, somente possam se aplicar para fatos geradores posteriores, portanto, sendo vedada a modificação dos lançamentos já formalizados.

Logo, com o devido respeito, entende que não pode o órgão julgador, ainda que motivado por manifestações posteriores do Fisco no curso do processo, utilizar fundamento diverso e inexistente no lançamento impugnado, para justificar a subsistência e suposta legitimidade da autuação. Isto porque, foi com base nos critérios jurídicos supramencionados - que não podem ser alterados - que a SODECIA apresentou sua defesa contra a cobrança.

Reitera os argumentos expostos na Impugnação, devendo ser rejeitada a argumentação esboçada pela Autoridade Fazendária em sua manifestação, para manutenção parcial do lançamento,

devendo ser determinado o integral cancelamento do Auto de Infração, seja pelos argumentos formulados originalmente na Impugnação, seja pela ocorrência de nulidade ao se promover, em sede de contencioso administrativo, a mudança do critério jurídico/fundamento do lançamento, em violação aos arts. 145, 149 e 146 do CTN.

Reitera os argumentos expostos na Impugnação, devendo ser rejeitada a argumentação esboçada pela Autoridade Fazendária em sua manifestação para manutenção parcial do lançamento, para que seja determinado o integral cancelamento do Auto de Infração. Reitera inclusive, a argumentação relativa à operação refletida na nota nº 8320, que não se submete à hipótese descrita no artigo 286, VII, e §2º, I, do RICMS/BA. Isso porque, conforme se extrai da própria planilha disponibilizada pela Fiscalização, o fornecimento da refeição foi efetuado pelo hotel "*Cambuci Convention Hotel Ltda*", a funcionário que lá se encontrava hospedado. A operação, como já destacado, se refere ao fornecimento de refeição do hotel para empregado da Manifestante, descharacterizando a previsão normativa contida no RICMS/BA. Por essa razão, também não há que se falar na exigência do ICMS deferido em relação ao fornecimento de refeição do hotel ao empregado.

Sobre a infração 02, diz que na hipótese de não ser acolhida a preliminar de nulidade suscitada, ressalta que as operações arroladas pela fiscalização, também em relação a esse ponto, não poderão compor a base de cálculo do crédito tributário exigido.

Reitera os argumentos de sua defesa inicial. Observa que o Autuante em contrapartida, manteve a exigência do imposto estadual em relação aos CTe's relativos à "Transportadora Piggato Ltda.", sob o fundamento de que os argumentos de defesa não possuem respaldo na legislação, sendo as operações realizadas de transporte rodoviário. Por fim, alegou que as operações realizadas caracterizariam redespacho e não serviço aéreo, tal como defendido pela Manifestante, com fundamento nos artigos 129 e seguintes do Decreto nº 13.780/12.

Entretanto, na Impugnação, havia demonstrado que todas as notas relativas à prestadora "Transportadora Piggato Ltda" deverão ser desconsideradas para fins de apuração do crédito tributário, haja vista que, conforme se extrai da análise dos documentos fiscais anexos à defesa, a atividade prestada por essa pessoa jurídica corresponde ao serviço de transporte aéreo que, conforme disposto no art. 298, § 1º, do RICMS/BA, não se sujeita à substituição tributária.

Apresenta entendimento de que ao manter a autuação em relação à essa "Transportadora Piggato Ltda." sob o fundamento de que as operações realizadas caracterizariam serviço de transporte rodoviário e redespacho e não serviço aéreo, cabe relembrar que restar-se-á configurada uma evidente alteração de critério jurídico pelo Fisco Estadual, tendo em vista que inexiste tal argumentação no Auto de Infração. Entretanto, ainda que tivesse sido mencionada incialmente, tal questão não deve prevalecer.

Frisa que o serviço contratado foi o de transporte aéreo e não transporte rodoviário tal como alegado pela Autoridade Fazendária. As notas fiscais juntadas à Impugnação comprovam esta informação, conforme descrito no campo "*Características*" do CTe, conforme cópia que digitaliza, restando evidente que as operações autuadas não se referem a redespacho, mas sim a serviço de transporte aéreo, que não se sujeita a substituição tributária e cuja responsabilidade pelo recolhimento do tributo é da própria transportadora, razão pela qual tais valores devem ser excluídos do crédito tributário exigido na autuação.

Reitera os pedidos de sua defesa inicial e pede seja acolhida a preliminar de nulidade, conhecida e provida a impugnação para que seja cancelado integralmente o Auto de Infração.

O autuante à fl.446, verso, toma ciência da manifestação da autuada, afirmando que não foram apresentados fatos novos ou que não tenham sido apreciados na informação fiscal, que modificou o valor inicialmente lançado, por isso, encaminha o presente processo para apreciação pelo CONSEF.

Consta ás fls. 448/449, extrato do SIGAT/SICRED com recolhimento de valores reconhecidos pelo contribuinte.

VOTO

Preliminarmente, o defensor disse que da análise dos dispositivos utilizados para qualificar a infração 02, verificou que a fiscalização deixou de atentar para as especificidades que lhe são inerentes, na medida em que os citados dispositivos não refletem a infração narrada. Afirmou que o Fisco ao deixar de apontar o dispositivo que teria embasado o lançamento tributário, descumpriu o requisito atinente à demonstração da ocorrência do fato gerador, elemento essencial para a constituição do crédito tributário. Apresentou entendimento que restou flagrante a nulidade do lançamento, em relação à infração 02, uma vez que não lhe permite defender-se de forma concreta e específica dos elementos que o constituíram, lhe impedindo de utilizar com proveito, dos mecanismos de defesa, na busca do afastamento do crédito tributário. Assim, deve ser declarada nula a autuação relativa à infração no 02.

Analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Observo que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, Demonstrativos fls. 11/15 (infração 01), e 16/18 (infração 02), tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

É importante registrar, que ainda que houvesse erro na indicação de dispositivos regulamentares, o que no presente caso não ocorreu, não implicaria nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF/99, visto que 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.

Ademais, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, e o autuado entendeu a irregularidade que lhe foi imputada, tanto é assim, que se defendeu citando dados do levantamento fiscal, inclusive número de notas fiscais ali relacionadas, comprovando dessa forma, que não ocorreu o cerceamento de defesa alegado.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

O defensor não comprovou a necessidade de realização de diligência, e se trata de fato vinculado à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos. Diante do levantamento fiscal e das informações a ele inerentes, não foi apresentada qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante.

Nesse sentido, os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos julgadores, para decisão da lide. Indefiro, portanto, o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, I, "a" do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, a infração 01, trata de falta de recolhimento do ICMS diferido, nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários.

Em sede de impugnação, o Autuado apresentou comprovação do devido recolhimento do ICMS diferido, em todo o período autuado, dentro do prazo de vencimento. Para tanto, juntou os DAE's

contendo a indicação expressa das notas fiscais a que fazem referência, as quais correspondem àquelas arroladas pela fiscalização, para exigência do crédito tributário. Apontou ainda, que a operação referente à nota nº 8320, não se submete à hipótese de incidência, visto que o fornecimento da refeição foi efetuado pelo hotel "Cambuci Convention Hotel Ltda.", a seu funcionário, que lá se encontrava hospedado.

Em sede de informação fiscal, o autuante afirmou que sobre a infração 01, a Autuada apresentou comprovantes de recolhimentos do imposto exigido. Disse que estes documentos constaram da ação fiscal, em decorrência do equívoco do contribuinte, na utilização do código da Receita utilizado. Acatou os valores recolhidos e comprovados pelo Autuado, conforme documentos de fls. 80 a 148. No entanto, afirmou que foram retificados os valores exigidos originalmente, em decorrência de erro de fórmula na planilha (*Excel*), visto que foi desconsiderado o valor do imposto na base de cálculo, conforme enuncia o art. 17, § 1º, I da Lei nº 7.014/96. Ajustou o Demonstrativo de Débito, concluindo que ao valor lançado inicialmente, deve ser acrescida a diferença de R\$9.800,97.

Sobre este procedimento, observo que não pode prosperar, por violar o devido processo legal e o direito à ampla defesa do autuado. Com efeito, o art. 142 do CTN estabelece que, no lançamento, cabe à autoridade fiscal calcular o montante do tributo devido. Entretanto, cabe registrar, que em observância ao princípio da garantia à ampla defesa, plasmado no art. 2º do RPAF/99, a determinação da base de cálculo, deve ser realizada a salvo de imperfeições, sendo indispensável que se demonstre nitidamente como esta foi apurada, o que há de ser feito de forma clara, apontando o critério ou método adotado pelo Fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação.

Importante lembrar, que nesta infração, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS diferido sobre refeições destinadas aos seus empregados. No momento do lançamento, nada foi dito a respeito de recolhimento a menos por erro no cálculo do imposto devido. Sendo assim, não se pode alterar os fundamentos e os critérios jurídicos do lançamento regularmente notificado ao contribuinte, e em sede de informação fiscal, lançar valores complementares, sendo vedada a modificação dos lançamentos já formalizados.

A exigência de clareza da forma como foi apurado o débito, decorre dos princípios da legalidade e da verdade material, devendo os agentes do Fisco pautar os seus atos com observância do Código Tributário Nacional, precisamente o artigo 142, parágrafo único, assim como, o art. 39 do RPAF/99. Dessa forma, em obediência a legislação tributária e da situação relatada, declaro a infração 01 improcedente.

Represento à autoridade competente, que verifique a possibilidade de determinar uma nova ação fiscal, tendente a exigir possíveis valores devidos à fazenda pública, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99.

A infração 02, acusa o contribuinte de ter deixado de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à prestação de serviço de transportes interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomas ou empresa transportadora não inscrita nesse Estado.

O defendente sustentou suas alegações, apontando que constavam do levantamento fiscal: **(i)** CTe's cancelados, **(ii)** CTe's cuja quitação do imposto devido foi realizada pela própria transportadora, e **(iii)** CTe's de operações excetuadas da sistemática da substituição tributária pela própria legislação estadual, por tratar-se de transporte aéreo.

Em sede de informação fiscal, o Autuante acatou as provas carreadas aos autos pela autuada. No entanto, a lide permaneceu, no que diz respeito aos conhecimentos de transportes emitidos pela empresa Transportadora Piggatto Ltda., que o contribuinte frisa tratar-se de serviço de transporte aéreo, que não se sujeita a substituição tributária.

O Autuante contesta tal afirmação, sob o entendimento de que tais operações realizadas, caracterizam redespacho e não serviço aéreo.

Analisando os elementos presentes neste PAF, observo que o Autuado carreou aos autos, as notas fiscais que juntou à Impugnação, e verifico que constam das mesmas, descrição no campo "Características" do CTe, conforme cópia digitalizada, confirmado tratar-se de transporte via aérea, (Características – via modal - Aéreo CFOP 6932), sendo destacada a alíquota do imposto de 4% no documento. (Características – via modal - Aéreo CFOP 6932.)

Neste caso, deve ser aplicada a regra do § 10, art. 298 do RICMS/2012, que reproduzo:

Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte, contratado pelo remetente da mercadoria, inscrito neste Estado na condição de normal, e desde que realizadas por:

(. . .)

§ 10 Não são sujeitas à substituição tributária as prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário e dutoviário.

Concluo, portanto, pela procedência parcial da infração 02, remanescendo o valor de R\$6.415,78.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0024/19-4, lavrado contra **SODÉCIA DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.415,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “e”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 13 de abril de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR