

PROCESSO - A. I. Nº 269358.3004/16-3
RECORRENTE - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0121-03/17
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0373-11/17

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Cabe ao tomador do serviço, quando inscrito na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS referente às prestações sucessivas de transporte interestadual de carga. A legislação tributária aplicável, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, que deverão ser realizados de forma distinta das operações normais do estabelecimento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 17/11/2016, o qual exige crédito tributário no valor de R\$4.151.443,78, acrescido da multa de 150%, através da infração - **07.14.01 - falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais.**

Descreve o autuante que: *“O Estabelecimento contratou prestações sucessivas de transporte de cargas, efetuou a retenção do ICMS-ST devido, omitindo-se, porém, dos recolhimentos respectivos em espécie, uma vez que incluiu indevidamente os valores devidos como OUTROS DÉBITOS na apuração do ICMS incidente sobre operações próprias. A infração acha-se discriminada analiticamente no Demonstrativo Anexo I, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a junho, agosto, outubro e dezembro de 2013, janeiro de 2014 a dezembro de 2015 e janeiro a setembro de 2016”.*

Consta na “Descrição dos Fatos”:

“No desenvolvimento dos trabalhos de auditoria fiscal foi observado que a sociedade empresária acima qualificada promove operações sujeitas ao ICMS assumindo a condição de sujeito passivo tanto em relação a operações próprias quanto em relação a operações sujeitas à substituição tributária.

No período auditado foi constatado que o Estabelecimento procede de forma equivocada quanto aos valores retidos na condição de contribuinte substituto nas operações sucessivas de prestação de serviço transporte de cargas, quando não recolhe o ICMS retido na data regulamentar, levando o valor devido nesta condição para a apuração do ICMS Normal como “OUTROS DÉBITOS”. Tal procedimento implica a indevida compensação desta obrigação tributária autônoma com créditos ínsitos ao regime normal de apuração. Por definição os valores retidos na condição de contribuinte substituto na prestação sucessiva de serviços de transporte de cargas têm que ser recolhidos em espécie, até porque o ônus financeiro de tal incidência é do prestador de tal serviço, configurando o seu não recolhimento em espécie uma possível prática de crime contra a ordem tributária, conforme definido no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. Segundo esta norma, constitui crime contra a ordem tributária “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

A técnica de apuração do valor devido presente no Demonstrativo do Valor do ICMS Retido Por Substituição Tributária nas Operações Sucessivas de Prestação de Serviços de Transporte de Cargas (Anexo I) leva em consideração que nos meses em que ocorreram saldos devedores na conta corrente fiscal do Estabelecimento, o imposto retido, malgrado não ter sido recolhido autonomamente no Código de Receita 1632, acabou sendo recolhido juntamente com o pagamento do ICMS Normal no Código de Receita - 0806. Elimina-se, pois, qualquer alegação de duplicidade de recolhimento.

Pela mesma razão, nos meses em que ocorreram saldos credores na apuração do ICMS operações próprias, a obrigação como substituto tributário não foi adimplida, ocorrendo assim uma indevida confusão entre os dois regimes de apuração e recolhimento.

Desta forma, exige-se no presente lançamento o imposto retido dos meses em que ocorreram saldos credores na apuração do regime normal e a diferença nos meses em que o saldo devedor do regime normal foi menor que o valor retido. Nos meses em que o saldo devedor do regime normal de apuração foi maior que o valor do imposto retido, foi considerado que o ICMS RETIDO, cujo recolhimento deveria acontecer no código específico de recolhimento 1632, foi recolhido, ainda que de forma equivocada, juntamente com o ICMS regime normal no Código de Receita 0806.”.

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente o Auto de Infração pelas razões abaixo colacionadas:

VOTO

O presente Auto de Infração cuida da falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, consoante demonstrativo acostado às fls. 09 e 10, e cópias dos Registros Fiscais de Apuração do ICMS - Operações Próprias, fls. 11 a 57.

Em sede de defesa o Impugnante refutou a acusação fiscal sustentando que reteve o ICMS decorrente das prestações sucessivas de serviço de transporte realizado por transportadoras que não tem inscrição no Estado da Bahia, cujos valores arrolados no levantamento fiscal, registrou em sua escrita fiscal como “Outros Débitos” sob o fundamento de que inexistente no RICMS-BA/12 que o obrigue a recolher o imposto retido de forma apartada. Sustentou que a fiscalização não cabe desconsiderar os pagamentos efetuados e cobrar novamente o imposto, que no seu entendimento, no máximo poderia se aventar a cominação de penalidade pela postergação do adimplemento.

O Autuante ao prestar informação fiscal manteve a autuação asseverando que a prática adotada pelo Impugnante é incompatível com o RICMS-BA/12, pois confunde dois regimes de apuração da obrigação tributária do ICMS. Ou seja, o regime normal de apuração em que se determinam os saldos mensais das obrigações próprias do Estabelecimento e o Regime de Substituição Tributária em que se determinam os valores retidos em nome de terceiros (contribuintes substituídos) para serem recolhidos em espécie, na condição de contribuinte substituto. Explicou que, tanto é assim, que cada recolhimento possui código de receita distinto - para o ICMS Normal o Código de Receita é 0868 e o ICMS RETIDO nas prestações de transporte o Código de Receita é 1632.

Esclareceu que nos meses do período fiscalizado em que o Impugnante apurou a ocorrência de saldos credores na apuração das operações próprias sua obrigação como substituto tributário não foi cumprida, sendo objeto da autuação, bem como foi exigida a diferença, nos meses em que o saldo devedor apurado do Regime Normal foi menor que o valor retido. Assinalou que nos meses em que o saldo devedor do regime normal de apuração foi maior que o imposto retido foi considerado que o ICMS retido, cujo recolhimento deveria ocorrer com o Código de Receita 1632, foi recolhido de forma equivocada juntamente com ICMS regime normal no Código de Receita 0806.

Como se depreende do exposto, a questão a ser dirimida nos presentes autos é se, ao registrar em sua escrituração fiscal e proceder ao conseqüente recolhimento da retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição nas prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, o Impugnante procedeu de acordo com a legislação de regência, ou seja, o art. 298 do RICMS-BA/12, vigente por ocasião da ocorrência dos fatos geradores.

Logo, tratando-se de imposto devido por substituição tributária vinculado às prestações de serviço de frete contratadas pelo Autuado junto a transportadoras não inscritas na Bahia, deveria a apuração do imposto ter sido efetuada na forma estabelecida na legislação, seguindo o rito previsto no dispositivo supra, com a adoção dos procedimentos de apuração e recolhimento do ICMS-ST em separado e apropriação do crédito fiscal relativo ao imposto recolhido, se cabível.

O imposto devido por substituição tributária não poderia integrar a mesma apuração do ICMS normal, visto que as obrigações tributárias são distintas seguindo critérios de cálculo também distintos.

Constatamos também que, ao contrário do que observou a defesa, existe na Escrituração Digital - EFD registros detalhados e específicos da apuração, tanto da substituição tributária (Registro E210), como da ST Transporte (Registro D197).

É evidente que o Autuado, tendo retido o imposto de terceiros, deveria ter repassado aos cofres do Estado, e por conseguinte, não poderia compensá-lo com as operações próprias de seu estabelecimento.

Por isso, acolho o entendimento da fiscalização que resultou na exigência fiscal, objeto da autuação.

No tocante à multa lançada no presente Auto de Infração, inicialmente, consigno que, ao contrário do alegado pela defesa, existe base cálculo para fins de sua aplicação, uma vez que estão expressamente na coluna "ICMS Retido e não Recolhido", do Anexo I, fls. 09 e 10. Em relação ao pedido do Impugnante de dispensa ou redução da multa, por considerar confiscatória e pela ausência de dolo ou fraude, observo que a multa aplicada corresponde exatamente à infração cometida e expressamente prevista na alínea "a", do inciso V, do art. 42, da Lei 7.014/96. Nos termos do art. 167, do RPAF-BA/99, não se encontra na esfera de competência dos órgãos administrativos deixarem de aplicar norma vigente no ordenamento jurídico.

Em relação ao pleito do impugnante para que todas as publicações, intimações e resultado do julgamento do presente feito sejam endereçados aos seus estabelecimentos à Rua das Indústrias, S/N, Centro Industrial, Itabuna/BA, CEP 45.613/078, e à Avenida Deputado Luís Eduardo Magalhães, Km 529, s/n, Feira de Santana - BA, CEP 44.079.002, recomendo que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará vício algum se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, consoante previsão expressa do art. 108 do RPAF-BA/99.

Nestes termos, concluo pela subsistência da autuação, considerando que o autuado deixou proceder ao recolhimento da retenção na qualidade sujeito passivo por substituição, relativo às operações sucessivas de transportes interestaduais, na forma estatuída na legislação de regência.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da Decisão de piso com base nos fundamentos abaixo elencados:

Após tecer um breve resumo dos fatos, adentra no mérito recursal.

Informa que a Fiscalização pretende aplicar o regime de substituição tributária clássica também às operações de transporte e fundamenta sua pretensão no artigo 298, do RICMS/BA, por entender, basicamente, que o recolhimento do ICMS-ST relativo aos serviços de transporte contratados pela Recorrente deveria ter sido feito de forma apartada, entendimento seguido pela Junta de Julgamento Fiscal.

Entende que a Decisão recorrida fez certa confusão em relação à interpretação do próprio dispositivo utilizado para fundamentar a autuação (art. 298, do RICMS/BA), pois o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia prevê que o ICMS retido nas operações de transporte será registrado na escrita fiscal do contribuinte.

Portanto, ressalta que a própria redação do Regulamento prevê a aplicação exclusiva da sistemática de débito x crédito, tornando impossível o recolhimento por meio de guia apartada, como quer o Fisco.

Assevera que o adimplemento autônomo – defendido pela Decisão recorrida - é incompatível com a sistemática de apropriação dos valores na escrita fiscal, tratando-se, ao cabo, de duas formas diversas de cumprimento da obrigação principal.

Explica a sistemática do ICMS-ST do art. 289 e faz uma análise do art. 298 do RICMS/BA, que trata do ICMS-ST nas operações de serviços de transporte.

Aduz que a distinção entre a Substituição Tributária tradicional e a "Substituição Tributária na prestação de serviços de transporte" é clara na medida em que apenas esta última é, por imposição do próprio RICMS /BA, registrada na escrita fiscal da Recorrente, isso, pois, o ICMS-ST tradicional não é reconhecido na escrita fiscal do contribuinte, devendo, este sim, ser recolhido por guia apartada.

Mais uma vez, o Recorrente repisa que o regramento do artigo 289 do RICMS ao lado do disposto

no artigo 298 do mesmo Diploma são formas autônomas de adimplemento da obrigação pelo substituto tributário, que, de modo algum, se entrelaçam ou se comunicam, como sugere o raciocínio da Fiscalização.

Afirma que a Decisão recorrida menciona de forma genérica que a legislação do Estado da Bahia dispõe expressamente que o ICMS retido pelo Recorrente como tomadora dos serviços de transporte deve ser recolhido de forma autônoma. Todavia, a Decisão recorrida sequer é capaz de mencionar qual é o dispositivo legal que determina essa obrigação. Isso ocorre pelo simples fato de que inexistente dispositivo legal no Estado da Bahia que possua tal previsão.

Deste modo, a Autoridade Autuante reconhece que, para os serviços de transporte em testilha, há obrigação de lançamento dos montantes na escrita fiscal – regime do artigo 298 do RICMS, exige o recolhimento apartado dos valores lançados a débito – regime do artigo 289 do RICMS, o que, de forma alguma, deve prevalecer.

Assim, afirma que não se pode questionar a conduta do Recorrente, que reteve o imposto nas operações de transporte e os reconheceu como “Outros Débitos”, procedimento que implica compensação do “ICMS-ST” com créditos do regime normal de apuração.

No entanto, o fundamento legal utilizado pela D. Fiscalização foi o já mencionado e comentado artigo 298, do RICMS/BA.

Afirma que a Autoridade Fiscal, ao utilizá-lo como base para a autuação, fez uma enorme confusão com as disposições do referido artigo, pois as normas ali dispostas preveem que os valores retidos pelo contribuinte serão registrados em sua escrita fiscal. Uma vez lançados os valores em sua escrita fiscal, o contribuinte os reconhece como “Outros Débitos” e compensa esses valores com créditos do regime normal de apuração.

No presente caso, aponta que, diferentemente do que tenta fazer a Autoridade Fiscal, não há a possibilidade de aplicar o regime da substituição tributária ao serviço de transporte contratado pelo Recorrente, pois o custo tido com esse transporte (frete) gera crédito em favor do tomador, a considerar que o frete é um insumo, nos termos da legislação aplicável.

Sabe-se que insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção de um bem ou serviço e que integra o produto final. Desta forma, considerando que os gastos tidos com o frete (transporte das mercadorias) são considerados como custos de produção e, consequentemente, insumos, não restam dúvidas de que esses gastos despendidos pelo contribuinte dão direito ao crédito de ICMS.

Cita julgado da C. Superior do Tribunal de Justiça sobre o tema.

Sobre o argumento da Decisão recorrida de que existe registro no SPED Fiscal para as operações de transporte, informa que em nada altera todos os argumentos do Recorrente. Com efeito, os registros das operações no SPED Fiscal tem a finalidade cumprimento de obrigações acessórias e não querem dizer que o ICMS em questão deveria ser recolhido de forma autônoma, como imaginou a Decisão recorrida.

Explica que não é só porque as operações de transporte possuem um registro próprio no SPED Fiscal que o recolhimento do ICMS pelo tomador deve ser feito de forma autônoma.

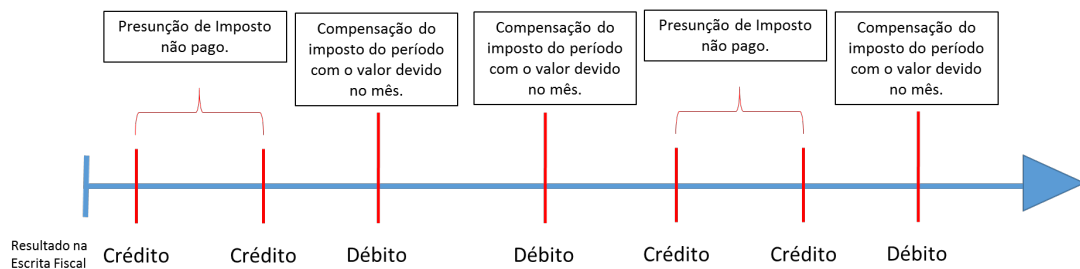
Ademais, o Recorrente demonstra também os equívocos em relação à metodologia aplicada para apuração do valor supostamente devido.

Diz que Autoridade Fiscal adotou como critério para quantificação do suposto valor devido a presunção de que o imposto retido foi recolhido, ainda que em códigos de receita equivocados, nos meses em que houve saldo devedor. De outra forma, nos meses em que a Recorrente apurou saldo credor de ICMS em operações próprias, presumiu a D. Fiscalização que o “ICMS-ST” não foi recolhido.

Ou seja, quando há hipótese de substituição tributária em serviços de transporte, o valor lançado como devido pelo sujeito passivo por substituição é, pela própria regulamentação do artigo 298 do RICMS/BA, integrado ao crédito no mesmo período de apuração.

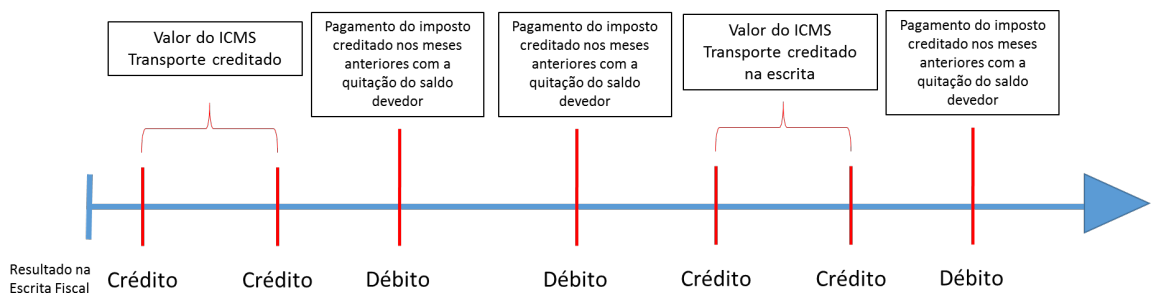
Assim, afirma que o Agente Fiscal cobra o valor do imposto retido dos meses em que ocorreram saldos credores na apuração do regime normal e a diferença nos meses em o saldo devedor do regime normal foi menor que o valor retido.

Apresenta composição gráfica do método adotado pela fiscalização:



Assevera que a Autoridade Fiscal deveria ter cobrado apenas os consectários legais da suposta diferença (juros e multa) no período posterior a uma apuração de crédito do imposto, visto que a Recorrente satisfaz a obrigação tributária mediante compensação decorrente da adoção da sistemática de débito e crédito.

Ao passo que o procedimento adotado pelo Recorrente resultou no seguinte cenário:



Reitera que a D. Fiscalização deveria ter considerado a existência de saldos devedores ao longo de todo o período desde os fatos geradores até a lavratura do Auto de Infração. Assim, com a apuração de todos os meses em que o Recorrente tenha obtido saldo devedor que, de acordo com o entendimento e da metodologia utilizados pela Autoridade Fiscal, resultaria na comprovação de que o imposto objeto da autuação foi, efetivamente, compensado com outros tributos apurados no regime normal.

Declara que, com relação a este ponto, a Decisão recorrida nada falou a respeito da equivocada metodologia utilizada, restando omissa a respeito das alegações da Recorrente.

Quanto a multa aplicada, entende que uma vez que o imposto questionado pelo Estado da Bahia foi pago, fato este assumido pela Autoridade Fiscal em seu relatório, não há sequer base de cálculo para fins de enquadramento e aplicação da multa prevista no artigo 42, V, da Lei 7.014/96.

Ademais, a imposição da exorbitante multa por parte da Autuação Fiscal revela a nítida afronta ao Princípio da Capacidade Contributiva e ao Princípio do Não-ConFisco, os quais estão dispostos nos 145, § 1º e 150, IV, todos da Constituição Federal.

Por fim, requer seja dado provimento ao presente Recurso para que seja reformada a decisão de primeira instância, cancelando-se o Auto de Infração, com todos os seus consectários legais.

Caso não seja esse o entendimento, o que não se espera, requer a redução da multa aplicada no patamar de 150% sobre o valor do imposto devido, ante a demonstração da falta de base de

cálculo para fins de aplicação da referida penalidade e também pela ausência de dolo ou fraude na conduta adotada.

Protesta pela posterior juntada de documentação complementar, caso haja necessidade.

VOTO

O presente Recurso Voluntário visa a reconsideração do voto de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual imputou ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais.

De início, afirmo que não merece qualquer reparo a decisão de piso, pelas razões que passo a expor.

Em que pese o autuante ter reconhecido que houve retenção do ICMS-ST devido, a empresa recorrente omitiu recolhimentos respectivos em espécie, uma vez que incluiu indevidamente os valores devidos como OUTROS DÉBITOS na apuração do ICMS incidente sobre operações próprias.

Tal prática, como bem disse o autuante, implica a indevida compensação desta obrigação tributária autônoma com créditos ínsitos ao regime normal de apuração, em afronta direta ao disposto no art. 298 do RICMS/12.

A Junta de Julgamento Fiscal seguiu esta mesma linha de raciocínio, uma vez que: *“tratando-se de imposto devido por substituição tributária vinculado às prestações de serviço de frete contratadas pelo Autuado junto a transportadoras não inscritas na Bahia, deveria a apuração do imposto ter sido efetuada na forma estabelecida na legislação, seguindo o rito previsto no dispositivo supra, com a adoção dos procedimentos de apuração e recolhimento do ICMS-ST em separado e apropriação do crédito fiscal relativo ao imposto recolhido, se cabível.”*.

O recorrente, no afã de descaracterizar a autuação, alega que incorreu em equívoco a autuação, pois, a seu ver, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia prevê que o ICMS retido nas operações de transporte será registrado na escrita fiscal do contribuinte, ressaltando, inclusive, que a própria redação do Regulamento prevê a aplicação exclusiva da sistemática de débito x crédito, tornando impossível o recolhimento por meio de guia apartada, como quer o Fisco.

Contrariando tal argumentação, a própria autoridade fiscalizadora deixou claro na informação fiscal que, sendo o contribuinte substituto sobre prestações de serviço de transporte, jamais poderia quitar o ICMS ST Transporte retido com créditos fiscais decorrentes do seu regime normal de apuração, porque este reflete obrigações próprias e aquele reflete, por definição, obrigações fiscais retidas de terceiros e que devem, nesta condição, ser objeto de recolhimentos em espécie.

Ademais, fortalecendo essa assertiva, informa, ainda, que: *“A técnica de apuração do valor devido presente no Demonstrativo do Valor do ICMS Retido Por Substituição Tributária nas Operações Sucessivas de Prestação de Serviços de Transporte de Cargas (Anexo I) leva em consideração que nos meses em que ocorreram saldos devedores na conta corrente fiscal do Estabelecimento, o imposto retido, malgrado não ter sido recolhido autonomamente no Código de Receita 1632, acabou sendo recolhido juntamente com o pagamento do ICMS Normal no Código de Receita - 0806. Elimina-se, pois, qualquer alegação de duplicidade de recolhimento.”*.

Resta claro que, a existência de códigos específicos de recolhimento e, a própria Escrituração Fiscal Digital (EFD) diferencia registros de apuração específicos (Registro E210) de ST Transportes (D197).

Logo, resta inconteste que agiu acertadamente a autuação, em conformidade com o preconizado no art. 298 do RICMS/12. Ademais, a empresa recorrente não trouxe argumentos convincentes nem provas em contrário que pudessem elidir a acusação fiscal.

Quanto ao caráter de confiscatoriedade da multa aplicada, esta Câmara de Julgamento Fiscal não tem competência para julgar matéria de inconstitucionalidade.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a decisão de piso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.3004/16-3**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.151.443,78**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS