

A. I. N° - 269358.3004/16-3  
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA e JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS  
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29/06/2017

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0121-03/17**

**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, além de atribuir 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. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 17/11/2016, exige o 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. 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.

Conta 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.”

O autuado apresenta peça defensiva, fls. 87 a 109, inicialmente, observa a tempestividade, reproduz a infração, e articula os argumentos a seguir resumidos.

Observa a distinção entre a substituição tributária clássica prevista pelo art. 289, e a substituição tributária nas operações de serviços de transporte constante do art. 298. Destaca que o Auto de Infração contempla a cobrança de pagamento a menos de ICMS-ST retido nas operações de transporte e que compreende o período de janeiro/2013 a setembro/2016.

Revela que a Fiscalização aplica o regime de substituição tributária clássica também às operações de transporte e fundamenta sua pretensão no art. 298, do RICMS-BA/12, por entender, basicamente, que o recolhimento do ICMS-ST relativo aos serviços de transporte contratados deveria ter sido feito de forma apartada. Continua frisando que o Autuante fez certa confusão em relação à interpretação do próprio dispositivo aplicado para fundamentar a autuação, pois o RICMS-BA/12 prevê que o ICMS retido nas operações de transporte será registrado na escrita fiscal do contribuinte.

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. Isso porque o adimplemento autônomo - desejado pelo Fisco no caso em apreço - 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.

Salienta que o regime da substituição tributária está previsto no art. 150, §7º, da CF/88, o qual estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, ficando assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga pelo substituto, caso não se realize o fato gerador presumido.

Destaca que o dispositivo constitucional e o art. 6º, §1º, da LC 87/96, exigem a ocorrência de um fato gerador posterior, ou seja, que ocorra a revenda daquela mercadoria. Lembra ainda que se não há fato gerador posterior (revenda da mercadoria), não há o que substituir e, por isso, não há a incidência do ICMS-ST, consoante teor do art. 150, §7º, da CF/88, que transcreve.

Aduz que a lei elege terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural. Explica que este regime consiste, basicamente, na cobrança do imposto devido em operações subsequentes, antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, antes de uma posterior saída ou circulação da mercadoria, o imposto correspondente deve ser retido e

recolhido.

Assinala que a previsão da Substituição Tributária por Antecipação está disposta no art. 289, do RICMS-BA/12, onde são encontradas as regras e procedimentos específicos para as mercadorias inseridas no Anexo I do referido Regulamento, dentre as quais está expressamente excluído o caso de operações transporte. Destaca que nos casos em que o art. 289 é aplicado - *ou seja, nos casos de regime de substituição tributária tradicional* -, a legislação Baiana prescreve enorme rigor no tocante ao preenchimento das guias de recolhimento, datas de pagamentos, registros fiscais e cumprimento de outras obrigações.

Esclarece que isso ocorre porque o ICMS-ST tradicional não gera impactos na apuração, tampouco nos recolhimentos próprios efetuados pelo substituto, já que nessa sistemática o cálculo é feito “por fora”, de modo que o montante recolhido a esse título não gera crédito ao responsável pelo recolhimento do valor. Sustenta que o regime disposto no art. 298, do RICMS-BA12 é diverso, voltado a outra sorte de operações, quais sejam, as relativas à tomada de serviços de transporte de empresas sem cadastro de contribuintes no Estado da Bahia.

Revela que o referido artigo prevê as situações em que o contribuinte, devidamente inscrito no Estado Baiano, fará a retenção do ICMS-ST nas operações relativas às prestações de serviços de transporte.

Afirma que os citados dispositivos deixam claro sua obrigação de reter o ICMS decorrente da prestação de serviço de transporte realizado por transportadora que não tem inscrição no Estado da Bahia e os reconhece em sua escrita fiscal como “Outros Débitos”, exatamente por não haver no Regulamento disposição que obrigue o contribuinte de recolher o imposto de forma apartada.

Assevera 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 RICMBA/12, registrada em sua escrita fiscal, isso, pois, o ICMS-ST tradicional não é reconhecido na escrita fiscal do contribuinte, devendo, este sim, ser recolhido por guia apartada.

Repisa que o regramento do art. 289 do RICMS-BA/12, ao lado do disposto no art. 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.

Explica que, observando o relato que acompanha a autuação, mostra-se evidente que, ao mesmo tempo em que o Autuante reconhece que, para os serviços de transporte, há obrigação de lançamento dos montantes na escrita fiscal - regime do art. 298 do RICMS-BA/12, exige o recolhimento apartado dos valores lançados a débito - regime do art. 289 do RICMS-BA/12, o que, de forma alguma, deve prevalecer.

Diz que, quando se reconhece os valores relativos ao ICMS na escrita fiscal, esse procedimento gera impacto na apuração do substituto e, por conseguinte, há necessário reconhecimento do crédito correspondente, sob pena de afronta ao princípio da não-cumulatividade, em virtude do recolhimento a mais que se configuraria nessa situação.

Salienta que, havendo necessidade de recolhimento autônomo, independentemente do regime normal de apuração do contribuinte, não há qualquer interferência no cômputo dos débitos e créditos do estabelecimento obrigado, donde se afigura o equívoco na motivação que culminou com o lançamento tributário ora combatido. Assinala que o Autuante entende que “*por definição, os valores retidos na condição de contribuinte substituto na prestação sucessiva de transporte de cargas têm que ser recolhidos em espécie, até porque o ônus financeiro de tal incidência é do prestador de tal serviço.*”

Afirma não haver qualquer relação entre a autuação e as normas previstas no art. 298, do RICMS-BA/12. Pondera que o referido dispositivo, ao determinar a utilização da sistemática *débito x*

crédito, obriga que o recolhimento seja realizado por meio de apuração mensal e não por meio de guia apartada, sob o risco de se efetivar grave desequilíbrio na apuração do ICMS. Continua sustentando que não se pode aplicar o mesmo regime da substituição tributária “clássica” ao ICMS decorrente da prestação de serviços de transporte de cargas, pois são institutos que possuem naturezas jurídicas totalmente distintas.

Argumenta que, do Regulamento do ICMS do Estado Bahia, ter como título “Das Prestações de Serviços de Transporte Sujeitas à Substituição Tributária”, trata-se, efetivamente, de um regime específico de substituição tributária. Afirma não se poder questionar sua conduta, 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.

Reafirma que é essa a prática questionada pela Fiscalização. Salienta que o fundamento legal utilizado pela Fiscalização foi o já mencionado e comentado art. 298, do RICMS-BA/12.

Diz que analisando de forma aprofundada o dispositivo citado, é possível notar 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. Sustenta que, uma vez lançados os valores em sua escrita fiscal, os reconhece como “Outros Débitos” e compensa esses valores com créditos do regime normal de apuração.

Sustenta que nessa sistemática há direito ao crédito pelo contribuinte em decorrência dos valores recolhidos a título de “ICMS-ST” relativo aos serviços de transporte. Acrescenta que o Autuante sequer indica dispositivo legal que o impediria de adotar o procedimento eleito; por óbvio já que a legislação é expressa em determinar que o recolhimento seja feito em regime de apuração normal, se limitando em invocar o art. 298 para concluir que os valores retidos na condição de contribuinte substituto na prestação sucessiva de serviços de transporte de carga deveriam ter sido recolhidos em espécie por guia apartada.

Reitera que o mencionado recolhimento apartado a que se refere o art. 298, do RICMS-BA/12, carece de fundamento legal e a exigência pretendida pelo Autuante nesse sentido afronta o art. 5º da CF/88.

Declara que as operações sujeitas à substituição tributária não geram crédito para o adquirente, pois a suposição é de que este fará suas vendas posteriores utilizando a mesma forma de tributação, ou seja, considerando que o ICMS devido em toda a cadeia de comercialização do produto já foi recolhido. Assevera que, diferentemente do que tenta fazer o Autuante, não há a possibilidade de aplicar o regime da substituição tributária ao serviço de transporte contratado, pois o custo tido com esse transporte (frete) gera crédito em favor do contratante, a considerar que o frete é um insumo, nos termos da legislação aplicável.

Esclarece que insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção de um bem ou serviço e que integra o produto final. Revela 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. Reproduz jurisprudência do STJ (AgRg no REsp 883.821/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2008, DJe 15/12/2008).

Afirma que a presente autuação carece de fundamentação legal e demonstra contradição em relação à autuação, haja vista que o art. 298, do RICMS-BA/12 não prevê qualquer vinculação ao pagamento apartado dos valores retidos a título de “ICMS-ST” decorrente da prestação de serviços de transportes e deverá ser cancelada por esta Junta de Julgamento Estadual.

Diz restar demonstrada a carência na fundamentação legal exposta pela Fiscalização. Impugna quanto à inconsistência da metodologia para apuração do suposto valor devido, asseverando que deve ser integralmente cancelada a autuação.

Observa que a Fiscalização 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. Afirma que nos meses em que apurou saldo credor de ICMS em operações próprias, a Fiscalização presumiu que o “ICMS-ST” não foi recolhido.

Destaca que o efeito do lançamento do débito e do crédito do imposto é completamente neutro na sua escrita fiscal. Esclarece que 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 art. 298 do RICMS-BA/12, integrado ao crédito no mesmo período de apuração. Acrescenta que os lançamentos de débito e crédito do imposto anular-se-iam em cada um dos períodos, sequer gerando efeitos a apuração geral do imposto.

Assinala que negando esse raciocínio singelo, o Autuante trilha uma lógica completamente absurda, cobra o valor do 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.

Registra que a metodologia utilizada para quantificação do imposto supostamente devido considerou como não recolhido imposto que foi, efetivamente, pago mediante a compensação efetuada nos meses em que foram apurados saldos credores. Prossegue ressaltando que mesmo se adotado o referido raciocínio - absurdo, é preciso que se diga, deveria ter sido cobrado apenas os consectários legais da suposta diferença (juros e multa) no período posterior a uma apuração de crédito do imposto, visto que satisfez a obrigação tributária mediante compensação decorrente da adoção da sistemática de débito e crédito.

Assevera que o procedimento que adotou não fez, em qualquer hipótese, desaparecer o cumprimento da obrigação tributária, ainda que essa tenha se dado mediante a compensação de créditos e débitos apurados no período, pois, em um extremo, mesmo que se adote o raciocínio transversal do Autuante, o procedimento que adotou resultou no cenário que exemplifica graficamente, à fl. 102.

Diz que não 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. Destaca que com a apuração de todos os meses em que tenha obtido saldo devedor que, de acordo com o entendimento e da metodologia utilizados pela Fiscalização, resultaria na comprovação de que o imposto objeto da autuação foi, efetivamente, compensado com outros tributos apurados no regime normal.

Sustenta que o Autuante não pode desconsiderar os pagamentos efetuados e cobrar novamente o imposto, podendo-se aventar, ao extremo, cominação de penalidades pela postergação do adimplemento.

Menciona que o art. 2º, da Lei nº 8.137/1990 (Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária) para efeito de enquadrar sua conduta como suposto crime contra a ordem tributária, a Autoridade Fiscal fundamenta a aplicação da multa aplicada no art. 42, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 (transcreve), diploma que trata do ICMS no Estado da Bahia e dá outras providências no que tange à aplicação das penalidades.

Destaca que a multa aplicada foi fundamentada no inciso V, alínea “a”, do citado dispositivo, que da sua leitura, verifica-se que o Autuante entendeu que não recolhera tempestivamente o imposto retido. Observa que o entendimento adotado foi equivocado para fins de enquadramento da multa aplicada, visto que o dispositivo invocado prevê com base de cálculo da multa “*o imposto retido e não recolhido tempestivamente pelo contribuinte*”.

Explica que, no presente caso, efetuou o recolhimento do imposto devido mediante a compensação dos créditos de ICMS-ST que detinha no período, conforme já exposto nos presentes autos - sistemática *débito x crédito*, conforme, inclusive, lhe autoriza a legislação de regência.

Sustenta que não há base de cálculo para fins de enquadramento da multa prevista no inciso V, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, uma vez que o imposto supostamente devido foi recolhido aos cofres do Estado Baiano.

Afirma que o Autuante assume que, dentro da metodologia por ele aplicada, 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 foi recolhido, ainda que de forma equivocada no tocante aos códigos de receita. Diz ser a própria Fiscalização que confirma que o imposto supostamente devido foi pago, uma vez que o imposto questionado foi pago, fato este assumido pelo Autuante em seu relatório, não havendo sequer base de cálculo para fins de enquadramento e aplicação da multa prevista no art. 42, inciso V, da Lei nº 7.014/96.

Argumenta que, mesmo não se entendendo pela falta de base de cálculo para fins de aplicação da multa, ainda assim a penalidade aplicada no presente caso deverá ser cancelada, tendo em vista que o percentual aplicado não levou em conta que em momento algum sua conduta gerou prejuízo ao Erário, além de inexistir no presente caso dolo ou fraude.

Afirma que efetuou o pagamento do tributo mediante compensação com outros impostos por não ter, no RICMS-BA, previsão que determine de que forma os valores retidos pelo contribuinte nas operações de transporte deverão ser recolhidos, ante a impossibilidade - já debatida - de entrelaçamento das regras dos artigos 289 e 298 do RICMS-BA/12 para a mesma operação.

Salienta que reconheceu os valores retidos a título de ICMS-ST como “Outros Débitos”, procedimento que implica compensação do ICMS-ST com créditos do regime normal de apuração. Registra que sua conduta jamais foi praticada com dolo ou intuito de fraudar o Fisco Baiano, mas sim, seguindo explicitamente a legislação de regência.

Revela ser empresa conhecida nacionalmente e mantém seu histórico fiscal ilibado desde a sua constituição. sustenta caber a esta Junta de Julgamento apreciar o lançamento efetuado sopesando as possíveis consequências diante do grau de lesividade da infração praticada e das especificidades que envolvem a autuação em si. Colaciona posicionamento do CONSEF manifestado no Acórdão nº 0178-05/14, no julgamento da 5ª JJF do Auto de Infração nº 232331.0003/13-9.

Ressalta, ainda, que 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 artigos 145, §1º e 150, inciso IV, todos da CF/88.

Menciona a insustentabilidade da multa lançada no montante de 150% maior que o valor do imposto; representando cobrança de valor que atinge quase o dobro do suposto ICMS devido; montante que, em casos análogos, foi assim qualificado pelo Supremo Tribunal Federal (RE 657372 AgR/RS - RIO GRANDE DO SUL AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI Julgamento: 28/05/2013 Órgão Julgador: Segunda Turma; RE 748257 AgR / SE - SERGIPE AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI Julgamento: 06/08/2013 Órgão Julgador: Segunda Turma).

Pontua que, à revelia de qualquer pronunciamento quanto à constitucionalidade das normas estaduais a respeito da capitulação pelo não recolhimento de tributos, requer, ao menos, que se reconheça a impossibilidade de se prosseguir com semelhante pena sob risco de afronta a entendimento jurisprudencial pacificado.

Revela que, persistindo na exigência de tributo manifestamente confiscatório a autoridade administrativa tende a exercer atividade inútil e dispendiosa da função executiva estatal, vez que referida imposição será fatalmente revertida em sede jurisdicional, resultando em custos desnecessários para os cofres públicos.

Requer, caso não se entenda pela falta de base de cálculo para aplicação da multa de 150% prevista no art. 42, inciso V, da Lei 7.014/96, tendo em vista que houve o recolhimento do imposto

questionado, requer o cancelamento da referida multa ou, no mínimo, redução considerável ao menor patamar previsto na legislação do Estado da Bahia.

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

Roga que todas as intimações sejam encaminhadas ao seu estabelecimento com endereço à Rua das Indústrias, S/N, Centro Industrial, Itabuna/BA, CEP 45.613/078, Avenida Deputado Luís Eduardo Magalhães, Km 529, s/n, Feira de Santana - BA, CEP 44.079.002.

Conclui pugnando pelo cancelamento o Auto de Infração, com todos os seus consectários legais. Requer, caso não seja esse o entendimento desta Junta de Julgamento, 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

Na informação fiscal, fls. 139 a 151, os Autuantes, depois de reproduzirem a descrição dos fatos, transcreverem a imputação e resumirem as razões de defesa, articulam os seguintes argumentos.

Afirmam serem improcedentes e irrazoáveis os argumentos oferecidos na peça impugnatória.

Observam que o motivo fundamental da lavratura do Auto de Infração sob análise é que o Estabelecimento contratou prestações de serviço de transporte sujeitas ao regime de substituição tributária, promoveu a retenção do ICMS-ST devido, omitindo-se, entretanto, do recolhimento em espécie no prazo regulamentar, adotando a prática equivocada de compensar o valor devido neste regime de substituição tributária com créditos fiscais ínsitos ao regime de apuração normal. Destacam que o Autuado adicionou no período indicado o valor do ICMS-ST Transporte devido na apuração mensal do ICMS do regime de apuração normal, como “Outros Débitos”, pretendendo com isso quitá-lo como créditos havidos e decorrentes do seu regime de apuração próprio.

Explicam que tal prática é incompatível com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, subvertendo irremediavelmente sua lógica, uma vez que confunde dois regimes jurídicos de apuração da obrigação tributária do ICMS:

- I) O regime normal de apuração em que se determinam os saldos mensais das obrigações próprias do Estabelecimento;
- II) O Regime de Substituição Tributária, em que se determinam os valores retidos de terceiros (os contribuintes substituídos) para serem recolhidos em espécie pelo Estabelecimento na condição de contribuinte substituto na data regulamentar.

Ressaltam que tal afirmação é de uma clareza tão solar e tão arraigada na praxe jurídica fiscal e contábil da apuração mensal do ICMS que não suscita a menor dúvida entre os profissionais da área. Assinalam que a Administração Tributária propicia códigos de recolhimento distintos para os dois regimes. Explicam que para o regime normal da indústria, caso do Estabelecimento autuado, tem-se o Código 0806, utilizado pelos Estabelecimentos deste segmento que apurem saldos devedores mensais; por outro lado, existindo ICMS retido pela contratação de prestações de serviços de transporte nas condições indicadas nos incisos I e II do art. 298 do RICMS-BA/97, o Código de recolhimento a utilizar é 1632.

Observam que a defesa, como se constata, tenta inutilmente desinformar, argumentando que o fisco com o lançamento está a inviabilizar seu direito ao crédito quanto ao ICMS incidente sobre as referidas prestações de serviço de transporte. Frisam que não se desconhece que o ICMS, ainda que sob o regime de substituição tributária, como é o caso, uma vez que prestadas sob a cláusula CIF, confere o direito de compensação do crédito ao Estabelecimento remetente ou contratante do serviço. Asseveram não ser isso que se discute no presente processo, não é disso que se trata. Asseveram que o direito ao crédito fiscal por parte do tomador do serviço não está aqui sob qualquer questionamento, nem foi objeto do presente lançamento.

Dizem que o que se questiona pertinentemente no presente caso é que 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.

Salientam que as objeções presentes na defesa quanto à metodologia empregada são impróprias, pois, o que se busca efetivamente e com êxito é evitar a cobrança em duplicidade do ICMS-ST Transporte, constatando-se o seu recolhimento englobadamente no código de recolhimento 0806. Prosseguem assinalando que, como bem especificado no preâmbulo do presente lançamento, 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 1) 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. Arrematam frisando que com isso se eliminar qualquer alegação de duplicidade de recolhimento.

Revelam que 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.

Afirmam que a exigência do presente lançamento é 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. Ressaltam que 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.

Sustentam que, longe de ser um procedimento incorreto isto constitui uma forma responsável e cautelar de considerar os recolhimentos efetuados mesmo com o código equivocado, evitando-se assim cobrança indevida.

Aduzem que a defesa, no afã de diferenciar a substituição tributária clássica, art. 289 do RICMS-BA/12 da substituição tributária relativa à prestação de serviços de transporte, art. 298 do RICMS-BA/12. Afirmam que apenas esta última é objeto de lançamento na escrita fiscal do contribuinte, referindo aqui certamente ao crédito que ela propicia, uma vez que se trata necessariamente de prestação com cláusula CIF, art. 439 do RICMS-BA/12. Revelam que isso constitui mais um disparate da peça impugnatória. Asseveram não se pode concluir que a substituição tributária incidente sobre serviços de transportes de cargas se confunde com as operações do regime normal de apuração.

Esclarecem que diferente do que afirma a defesa, há na Escrituração Fiscal Digital - EFD registros detalhados da apuração tanto da substituição tributária clássica, que conta com registros de apuração específicos (Registro E210) quanto da ST-Transportes (Registro D197).

Quanto ao argumento contrário à aplicação da multa de 150%, afirmam que este é o percentual legalmente previsto para a conduta em questão. Lembram que no processo administrativo a aferição dos elementos subjetivos da conduta não tem o mesmo grau de intensidade que no direito criminal. Esclarecem que na seara administrativa tudo é valorado objetivamente ficando o agente administrativo adstrito à prescrição direta e concreta da lei.

Destacam que não se identifica no presente lançamento qualquer afronta ao princípio da capacidade contributiva, nem ao princípio do não-confisco. Asseveram que a autuação exige, tão-somente, o ICMS suportado economicamente por terceiros (os transportadores), de quem foi

retido por determinação do regime de substituição tributária.

Arrematam ponderando que não se vislumbrando na confusa peça impugnatória qualquer elemento capaz de infirmar o lançamento, propugnam pela procedência do Auto de Infração nos termos em que constituído.

## 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 inexiste 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 consequente 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.

Constatou 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269358.3004/16-3, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.151.443,78**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA