

A. I. N° - 269140.0011/17-7  
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA  
ORIGEM - IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 26. 12. 2017

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0215-01/17**

**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, estabelece que o recolhimento deverá ser realizado de forma distinta das operações normais do estabelecimento. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lide, lavrado em 28/06/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$7.929.632,35, acrescido da multa de 150%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2016.

Consta adicionalmente na descrição da infração que: *Esta infração ocorreu quando o estabelecimento contratou sucessivas operações de prestação de serviço de transporte com retenção de ICMS-ST e não realizou o recolhimento devido, conforme determinam os artigos 298 e 332, inciso XIII do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13780. Em diversos meses lançou o débito indevidamente, no Livro de apuração, como OUTROS DÉBITOS e fez a compensação com o saldo credor existente. Os valores que foram efetivamente recolhidos através de DAEs (cod 1632), foram abatidos do valor mensal. Conforme demonstrativos analíticos e resumo anexados ao Auto de infração, assim como cópias do livro de Apuração.*

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 47 a 62). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Afirma que não há dúvidas de que todo o imposto devido pela empresa em relação aos serviços de transporte foi efetivamente escriturado e informado nos seus livros fiscais, fato que, segundo diz, por si só, afasta qualquer possível alegação de que teria agido com dolo ou com intenção de sonegar tributo.

Observa que o lançamento decorre do fato de a Fiscalização não ter concordado com o fato de a empresa ter escriturado nos livros fiscais os seus débitos de ICMS-retido a título de “Outros Débitos” e, assim, ter compensado esses valores com os créditos do imposto apropriados no regime normal de apuração do ICMS nos meses do ano de 2016.

Salienta que a Fiscalização entende que não haveria norma que autorize a empresa a registrar os débitos de ICMS-retido na apuração do regime normal do imposto e, desse modo, a utilizar seus

créditos para compensar, no contexto da não cumulatividade, os aludidos débitos. Acrescenta que a Fiscalização considera que os débitos de ICMS-retido deveriam ser quitados em dinheiro, portanto, à margem da apuração normal do ICMS.

O impugnante discorda do entendimento da Fiscalização. Entende que justamente pelo mesmo motivo de inexistir norma na legislação estadual que determine que o ICMS-retido não seja escriturado nos livros fiscais ligados ao imposto estadual e que, assim, não possa compor a apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia. Ou seja, não há norma no RICMS/BA que autorize a interpretação da autuante e que, assim, imponha ao ICMS-retido a mesma forma de apuração segregada que se aplica, por exemplo, ao ICMS devido na sistemática da substituição tributária.

Apresenta os motivos pelos quais a exigência fiscal deve ser cancelada. Tece comentário sobre a não cumulatividade do ICMS. Diz que é consabido que, por determinação constitucional, o ICMS é um imposto como regra não cumulativo, em que os débitos do imposto apurados nas operações relativas à circulação de mercadorias e aos serviços de transporte são compensados com os créditos gerados nas aquisições de mercadorias e na contratação desses serviços, conforme disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal. Reproduz o referido dispositivo constitucional.

Assinala que a não cumulatividade do ICMS está disciplinada também na Lei Complementar nº 87/96, e no próprio RICMS/BA, o que, segundo diz, significa que não há quaisquer questionamentos de que, como regra, os contribuintes do ICMS devem (i) escriturar seus débitos e seus créditos do imposto estadual e, ao final do período de apuração, após o encontro de contas, (ii) recolher os valores devidos ou (iii) transportar, para o mês seguinte, o saldo credor acumulado.

Observa que, nesse contexto, além das exceções a não cumulatividade previstas na CF e na LC 87/96, a própria CF prevê a possibilidade de uma sistemática alternativa de apuração e recolhimento do ICMS, entre outros impostos e contribuições, em que um contribuinte eleito pela legislação substitui os demais contribuintes integrantes da cadeia de circulação jurídica de uma mesma mercadoria. Diz que, efetivamente, a substituição tributária está prevista no artigo 150, § 7º, da CF. Reproduz o referido dispositivo constitucional.

Registra que com lastro nessa norma constitucional, todas as Unidades das Federações instituíram a substituição tributária denominada “para frente”, em que, como regra, o industrial ou o importador apuram, retêm e recolhem o ICMS devido por toda a cadeia de circulação jurídica de uma determinada mercadoria.

Friza que a importância desse comentário para a impugnação está no fato de que a substituição tributária se aplica, portanto, aos casos em que há a presunção de que haverá operações futuras com determinada mercadoria.

Destaca que é por isso, portanto, que não há que se falar em ICMS-ST nas operações, por exemplo, praticadas por um contribuinte do imposto e o consumidor final da mercadoria que está sendo comercializada, pois, neste caso, sabe-se que não haverá operações futuras e que, desse modo, não há contribuinte a ser substituído e não há imposto a ser antecipado.

Consigna que a compreensão dessa circunstância é bastante relevante para o julgamento do presente caso, uma vez que permite segregar de forma definitiva a sistemática da substituição tributária convencional, a qual está prevista nos artigos 289 e seguintes do RICMS/BA, da retenção pelo tomador do ICMS devido nas prestações de serviços de transportes contemplados pela regra do artigo 298 do mesmo Regulamento. Isto porque, o ICMS-retido não é, por essência, um tipo de ICMS-ST, como quer fazer crer a Fiscalização, já que (i) não implica a substituição de vários contribuintes por um único, conforme a sistemática criada pela CF, e (ii) não prevê a antecipação do imposto devido em operações futuras.

Afirma que, verdadeiramente, a retenção prevista no artigo 298 do RICMS/BA consiste em mera inversão da sujeição passiva do imposto devido na prestação de serviços de transporte, em que o “consumidor final” do serviço tem a responsabilidade do pagamento do imposto devido naquela operação. Acrescenta que a relevância dessa característica reside no fato de que, justamente por se tratar de uma simples inversão de sujeição passiva, não há norma que dispense ou, mais do que isso, que impeça que o imposto devido nessas operações não esteja sujeito a não cumulatividade do imposto e, assim, não integre a apuração normal do imposto estadual.

Observa que a obrigação de retenção do ICMS devido na contratação de serviços de transporte tomados de prestadores de serviços não estabelecidos no Estado da Bahia tem fundamento no artigo 298 do RICMS/BA, cuja redação transcreve.

Explica que a transcrição quase que integral do artigo 298 do RICMS/BA serve para confirmar aquilo que alega, ou seja, a sistemática de apuração do imposto prevista nesse dispositivo não consiste em efetiva substituição tributária, mas em simples inversão da sujeição passiva do imposto estadual, em que o tomador dos serviços de transporte é o responsável por apurar o ICMS devido nas prestações correlatas. Diz que mais do que isso, a leitura desse dispositivo permite verificar que os tomadores dos serviços de transporte estão efetivamente obrigados a prestar diversas informações atinentes a essas prestações em seus livros fiscais, o que denota ainda mais que a conduta que adotou, contestada pela Fiscalização, não estava em absoluto desamparada de legalidade.

Salienta que a questão consiste em identificar se está correto o seu entendimento de que os débitos de ICMS-retido deveriam ou não ser escriturados nos seus livros fiscais e, assim, ser considerados para fins de apuração do ICMS devido mensalmente ao Estado da Bahia.

Assinala que a Fiscalização sustenta no Auto de Infração que o procedimento da empresa não estaria correto porque o ICMS-retido consistiria em um ICMS-ST e que, nessa qualidade, deveria ser recolhido em dinheiro, sem, portanto, ser utilizado como um elemento a mais da apuração do imposto estadual no regime normal.

Afirma que essa acusação da Fiscalização não encontra respaldo em nenhum dispositivo da legislação da Bahia, haja vista que inexiste artigo no RICMS/BA que determine de forma clara que o ICMS-retido previsto no artigo 298 do referido Regulamento deve ser apurado, lançado e recolhido de forma apartada e, assim, que estaria vedado a sua apuração no contexto da não cumulatividade aplicável ao regime normal do ICMS.

Diz que tanto é assim, que a norma utilizada como fundamento para a acusação fiscal é justamente o artigo 298 do RICMS/BA, o qual não confirma o entendimento trazido pela Fiscalização. Acrescenta que, ao contrário, essa regra impõe ao tomador dos serviços diversas obrigações ligadas à escrituração de informações nos livros de apuração do ICMS, o que somente afasta ainda mais a sistemática ali prevista daquela atinente ao ICMS-ST.

Assevera que é inegável, por outro lado, que também não existe norma na legislação baiana que determine expressamente que os débitos de ICMS-retido devam ser escriturados na apuração do ICMS conforme o regime normal e que, portanto, esses débitos devem compor a apuração mensal do imposto estadual.

Ressalta que o fato é que a ausência de norma clara na legislação estadual lhe autorizou a aplicar a regra geral, isto é, de que todas as operações tributadas pelo ICMS estão sujeitas a não cumulatividade e, nesse contexto, devem ser consideradas no prevalecente encontro de contas decorrente da compensação entre créditos e débitos do ICMS apurados mensalmente, conforme as regras constitucionais, federais e estaduais.

Diz que não é possível se admitir o entendimento da Fiscalização de que o ICMS-retido consiste no ICMS-ST, dadas as claras distinções que existem entre as duas sistemáticas, tanto, inclusive,

que o próprio Poder Executivo segregou as duas formas de apuração de imposto em Capítulos diferentes do RICMS/BA, motivo pelo qual a ausência de regra mais clara sobre a forma de apuração e de escrituração fiscal das operações sujeitas ao ICMS-retido é fato, por si só, suficiente para justificar a sua conduta.

Salienta que, nesse contexto, não parece haver norma na legislação baiana capaz de rechaçar o entendimento e, assim, a sua conduta, já que o artigo 298 do RICMS/BA não traz qualquer comando que divirja dos seus argumentos expostos e os artigos 289 e seguintes não são, em hipótese alguma, aplicáveis às prestações de serviços de transporte objeto da autuação.

Diz que por isso, o que se vê, é que o Auto de Infração decorre da absoluta e ilegítima não aceitação pela Fiscalização do fato de que a empresa conseguiu utilizar créditos de ICMS, apropriados regularmente ao longo do ano de 2016, para compensar os valores de ICMS-retido devidos sobre serviços de transporte tomados no mesmo período.

Afirma que cabe à Fiscalização aceitar que o fato de a não ter efetivamente recolhido valores a título de ICMS aos cofres públicos no ano de 2016 é uma decorrência natural da não cumulatividade do imposto, tal como prevista na CF, na LC 87/96 e na própria legislação baiana.

Conclusivamente, diz que, por isso, não há dúvidas de que inexistem fundamentos legais capazes de sustentar a acusação fiscal, motivo pelo qual o Auto de Infração deve ser integralmente cancelado.

Prosseguindo, reporta-se sobre a inadequação da multa imposta pela: inocorrência de falta de pagamento do imposto retido.

Alega que, a partir de todos os elementos trazidos à colação na autuação e impugnação, existe um fato que é absolutamente inquestionável, isto é, a empresa não deixou de submeter quaisquer prestações de serviços de transporte à tributação pelo ICMS e, mais do que isso, não deixou de lançar nenhum valor de ICMS-retido em seus livros fiscais.

Diz que por mais que a Fiscalização considere que a empresa tenha deixado de quitar os valores devidos a título de ICMS-retido no ano de 2016, o fato, na verdade, é que a autuante discordou da forma como o imposto foi quitado, tendo em vista que as quantias devidas compuseram a apuração mensal do ICMS devido ao Estado da Bahia, sendo que o fato de a filial ter apurado saldos credores do ICMS nos períodos autuados não altera essa circunstância.

Conclui que é irrefutável de que não deixou de quitar os valores de ICMS-retido devidos ao Estado da Bahia, o que, por sua vez, torna absolutamente improcedente a acusação de que teria deixado de extinguir os débitos de imposto devidos nas prestações de serviço de transporte objeto da autuação.

Alega que por esse motivo a multa imposta de 150% não é adequada, dado que a Fiscalização considerou que reteve, mas não recolheu o ICMS-retido devido no ano de 2016.

Salienta que se não fosse o fato de ter encontrado saldos credores em todos os meses do ano de 2016, certamente a Fiscalização sequer teria legitimidade para cobrar a integralidade do ICMS-retido lançado no Auto de Infração, já que parte do imposto identificado teria sido recolhido aos cofres públicos. Acrescenta que o fato de o estabelecimento ter apurado saldos credores no ano de 2016 não pode “piorar” a sua conduta fiscal, já que, como demonstrado, essa é uma decorrência natural da não cumulatividade do imposto.

Consigna que por esses motivos, e apenas no remoto caso de se entender que a acusação fiscal é procedente, o que admite para argumentar, pleiteia a reclassificação da penalidade lançada, a fim de que corresponda à efetiva conduta imputada, a qual definitivamente não consiste não falta de quitação do ICMS-retido relativo aos serviços de transporte tomados no ano de 2016.

Continuando, argui o caráter abusivo da penalidade aplicada. Diz que além dos motivos expostos acima para o cancelamento da exigência fiscal e para readequação da penalidade imposta na autuação, também há de se ressaltar a inconstitucionalidade da multa aplicada, em razão do seu caráter abusivo e expropriatório.

Sustenta que a multa imposta de 150% é absolutamente desproporcional em vista das circunstâncias do presente caso, por restar comprovado que escriturou corretamente o ICMS devido na contratação dos prestadores de serviços de transporte e que, assim, submeteu tais prestações de serviços à tributação do ICMS, nos termos da legislação estadual aplicável. Acrescenta que, além disso, a penalidade correspondente a 150% do imposto supostamente não recolhido possui caráter confiscatório, tal como preceitua o artigo 150, inciso IV, da CF.

Nesse sentido, invoca e reproduz decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, a inconstitucionalidade de dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro, que previam a aplicação de multas mínimas de duas vezes o valor do tributo em caso de não recolhimento, e de cinco vezes o mesmo valor em caso de “sonegação”, por violação ao artigo 150, inciso IV, da CF. No mesmo sentido, transcreve lição de Schubert de Farias Machado.

Registra, ainda, que decidindo caso que envolvia o pedido de relevar a exigência de pagamento de multa diante da ausência de má-fé do contribuinte, que apenas havia interpretado a legislação diferente daquela conferida pelo Fisco, o STJ confirmou a decisão que excluía a multa, entendendo que ‘o judiciário pode graduar ou excluir a multa, de acordo com a gravidade da infração, e com a importância desta para os interesses da arrecadação’ fundado em precedente do STF e dando ao art. 136 do CTN interpretação conforme a Constituição de 1988.” Diz que em decisões mais recentes, o STF novamente manifestou seu entendimento pela vedação de multa com efeitos confiscatórios:

Conclusivamente, diz que resta comprovado que o princípio constitucional da vedação ao confisco é aplicável às multas e que a penalidade imposta na autuação é abusiva, dado seu caráter desproporcional à suposta infração que lhe foi imputada, sendo este mais um motivo pelo qual é necessária a desconstituição do crédito tributário exigido no Auto de Infração em lide.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência do Auto de Infração. Protesta pela posterior juntada de eventuais outros documentos que se façam necessários para o correto julgamento da lide. Indica o seguinte endereço para recebimento das intimações relativas a este processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados: Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados do senhor Marcelo Bez Debatin da Silveira.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls.). Explica que foi constatado que, no período auditado, o autuado procedeu de forma equivocada com relação aos valores retidos na condição de contribuinte substituto, nas operações de prestação de serviço transporte. Diz que a empresa não recolheu o ICMS retido na data regulamentar, em espécie, sob o código do DAE 1632. Acrescenta que, em vez disso, lançou o valor do ICMS retido na apuração do ICMS Normal, portanto, realizando a compensação desta obrigação tributária com os créditos acumulados que possuía em seu regime normal de apuração.

Afirma que o autuado confundiu dois regimes de apuração de obrigação tributária do ICMS, o da substituição tributária com o regime normal de apuração própria, conforme cópias dos livros de apuração apensados aos autos às fls. 18 a 41.

Assevera que é indiscutível que o autuado, tendo retido o imposto de terceiros, deveria ter repassado aos cofres do Estado seu valor, e, por conseguinte, não poderia compensá-lo com as operações próprias de seu estabelecimento. Diz que, verdadeiramente, deveria ter consignado, no final do mês, como manda a legislação, o valor total do imposto retido, no Registro de Apuração

do ICMS, no campo “observações”, fazendo constar a expressão “Substituição Tributária-Serviço de Transporte”. Portanto, a empresa deveria ter lançado o imposto retido com determina o artigo 298, e recolhido o ICMS retido conforme determina o inciso XIII do artigo 332 do RICMS, Decreto 13780/12. Reproduz.

Afirma que descabe a alegação defensiva de que inexiste norma na legislação estadual que determine que o ICMS retido não seja escriturado nos livros fiscais, pois a norma é clara, quando determina o lançamento e o recolhimento em separado.

Salienta que a Substituição Tributária é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte, sendo que a substituição tributária aplicável aos serviços de transporte ocorre quando fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, quando da ocorrência do fato gerador.

Observa que nos termos do art. 155, § 2º, XII, “a” e “b”, da Constituição Federal de 1988, cabe à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária relativamente às operações e prestações sujeitas ao ICMS. Diz que com a publicação da Lei Complementar nº 87/96, a matéria ficou devidamente regulamentada, estabelecendo regras para a definição de responsabilidade, base de cálculo para fins de substituição tributária, aplicação nas operações interestaduais e direito do contribuinte substituído à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Consigna que os Estados por intermédio do Convênio ICMS nº 25/1990, estabeleceram que, por ocasião da prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra Unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido seria atribuída: a) ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS; b) ao destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna; c) ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica. Reproduz o art.8º, V, da Lei nº 7.014/96, assim como o art. 298 do RICMS/BA. No mesmo sentido, invoca e reproduz lição de José Julberto Meira.

Conclusivamente, diz que, resta evidente que a legislação e a doutrina são claras quanto a retenção e responsabilidade de pagamento do tributo, fato este não objeto de discussão. Observa que, no presente caso, a questão é que o autuado reteve dos transportadores o ICMS e deveria ter recolhido aos cofres do Estado mediante de DAE com cód. 1632, o que não fez. Ressalta que houve alguns recolhimentos ao longo do ano, que foram abatidos do valor mensal cobrado. Aduz que o encargo financeiro da incidência do ICMS transporte foi do prestador do serviço. Observa que o não recolhimento de ICMS retido de terceiros é, inclusive, considerado crime contra a ordem tributária, conforme definido no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Quanto a multa de 150%, afirma que está de acordo com o artigo 42, inciso V, alínea “a”, da Lei 7.014/96. Ressalta que sua aplicabilidade está em consonância com o disposto no art. 42 da Lei 7014/96, dentro do princípio da legalidade objetiva e que a multa foi aplicada em restrita obediência à lei, já que o ICMS foi retido pelo sujeito passivo por substituição e não foi recolhido tempestivamente.

Registra que matéria idêntica, para a mesma empresa, no caso em outro município, foi julgada procedente pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, conforme o Acórdão JJF Nº 0121-03/17.

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais.

Verifica-se do quanto relatado que o cerne da questão reside no fato de se estabelecer se o ICMS –ST retido pelo contribuinte pode ser considerado/compensado na apuração do imposto pelo regime normal de apuração – conforme procedido pelo autuado - ou, se deve ser recolhido de forma apartada do referido regime normal de apuração.

A alegação defensiva é de que registrou os valores retidos objeto da autuação em sua escrita fiscal como “Outros Débitos” sob o fundamento de que inexiste norma no RICMS-BA/12 que o obrigue a recolher o imposto retido de forma diferente.

A autuante contesta a alegação defensiva. Afirma que o autuado não recolheu o ICMS retido na data regulamentar, em espécie, sob o código do DAE 1632, em vez disso, lançou o valor do ICMS retido na apuração do ICMS normal, portanto, realizando a compensação desta obrigação tributária com os créditos fiscais que possuía em seu regime normal de apuração.

Sustenta que o autuado confundiu dois regimes de apuração de obrigação tributária do ICMS, o da substituição tributária com o regime normal de apuração própria, conforme cópias dos livros de apuração apensados aos autos às fls. 18 a 41.

Assevera que é indiscutível que o autuado, tendo retido o imposto de terceiros, deveria ter repassado aos cofres do Estado seu valor, e, por conseguinte, não poderia compensá-lo com as operações próprias de seu estabelecimento. Diz que, verdadeiramente, deveria ter consignado, no final do mês, como manda a legislação, o valor total do imposto retido, no Registro de Apuração do ICMS, no campo “observações”, fazendo constar a expressão “Substituição Tributária-Serviço de Transporte”. Portanto, a empresa deveria ter lançado o imposto retido com determina o artigo 298, e recolhido o ICMS retido conforme determina o inciso XIII do artigo 332 do RICMS, Decreto 13780/12.

Passo a examinar.

Efetivamente, não procede a alegação defensiva de ausência de norma clara na legislação impedindo a compensação do ICMS-ST na apuração do ICMS pelo regime normal, conforme procedeu.

Isso porque, o art. 304, I, II, III, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12 estabelece os regimes de apuração do ICMS, conforme abaixo:

Art. 304. O ICMS poderá ser apurado pelos seguintes regimes:

I - conta-corrente fiscal;

II - sumário;

III - simples nacional.

Verifica-se da simples leitura do dispositivo regulamentar acima reproduzido que são três os regimes de apuração do ICMS, no caso conta-corrente fiscal, sumário e simples nacional.

O regime de conta-corrente fiscal também conhecido como “regime normal de apuração” é tratado no art. 305 do mesmo RICMS/BA/12 e dispõe o seguinte:

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

§ 1º Para efeitos de liquidação das obrigações por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, observar-se-á o seguinte:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado na legislação;  
III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

§ 2º Os débitos e os créditos devem ser apurados por estabelecimento do sujeito passivo.

§ 3º O crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal.

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

I - o valor resultante da aplicação da alíquota cabível à base de cálculo prevista para a operação ou prestação tributada, obtendo-se o valor a ser lançado na escrita fiscal do contribuinte;

II - o valor dos créditos estornados;

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;

IV - o valor do eventual saldo devedor apurado no final do período quando transferido de estabelecimento da mesma empresa;

V - o valor do imposto devido ao Estado da Bahia correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual decorrente de operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado em outra unidade da federação.

Observa-se que entre os itens que constituem débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher, constante do § 4º do artigo acima transcrito, não consta o ICMS retido pelo contribuinte na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais, conforme é o caso do imposto exigido na autuação.

Na realidade, consoante determina o artigo 298, § 2º, III, “c”, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, o sujeito passivo por substituição contratante de repetidas prestações de serviços de transporte de carga, **deverá lançar em sua escrita fiscal o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo “observações”, fazendo constar a expressão “Substituição Tributária - Serviço de Transporte.**

Verifica-se, claramente, que a obrigação de escrituração de lançamento do imposto retido está adstrita ao campo “observações” do livro Registro de Apuração do ICMS, portanto, inexistindo qualquer autorização legal que convalide o procedimento adotado pelo autuado de efetuar a compensação do ICMS retido na apuração do imposto pelo regime normal.

Ademais, o art. 332, XIII, “b”, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, a meu ver, não permite a existência de qualquer dúvida quanto ao impedimento de compensação na apuração normal – conforme procedido pelo autuado -, ao determinar prazo de recolhimento específico, distinto, do prazo de recolhimento do imposto apurado pelo regime normal.

Assim dispõe o acima referido dispositivo regulamentar:

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

[...]

XIII - até o dia 15 do mês subsequente:

[...]

b) ao da prestação de serviço de transporte em que seja atribuída a terceiro a responsabilidade pela retenção do imposto;

Assim sendo, o imposto devido por substituição tributária vinculado às prestações sucessivas de serviço de transporte contratadas pelo autuado, deveria a apuração do imposto ter sido efetuada na forma estabelecida na legislação, com a adoção dos procedimentos de apuração e recolhimento do ICMS-ST em separado.

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.

A alegação defensiva de ofensa ao princípio da não-cumulatividade não pode prosperar.

Isto porque o referido princípio diz respeito à compensação do imposto que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação. No caso é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. É indubioso que não é o caso da contratação das repetidas prestações de serviços de transporte de cargas de que cuida o presente lançamento, pois, não se trata entrada de mercadoria ou recebimento de serviços de transporte.

Por certo 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.

Diante disso, a infração é subsistente.

No tocante à multa imposta, cumpre observar que corresponde exatamente à infração cometida e expressamente prevista na alínea “a” do inciso V do art. 42 da Lei 7.014/96, sendo que, nos termos do art. 167, do RPAF-BA/99, não se encontra na esfera de competência dos órgãos administrativos deixar de aplicar norma vigente no ordenamento jurídico.

Quanto ao pedido para recebimento das intimações relativas a este processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados: Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados do senhor Marcelo Bez Debatin da Silveira, recomendo que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará vínculo algum se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, consoante previsão expressa do art. 108 do RPAF-BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269140.0011/17-7, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.929.632,35**, 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, 06 de dezembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR