

**PROCESSO** - A. I. Nº 269140.0007/19-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - NESTLÉ BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0055-01/20VD  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/02/2020

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0299-11/20-VD

**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 de serviço de transporte interestadual de carga. A legislação tributária aplicável estabelece que o recolhimento deverá ser realizado de forma segregada das operações normais do estabelecimento, inclusive com prazo de pagamento diverso. Mantida a adequação da multa à legislação vigente, por ser mais benéfica (art. 106 CTN). Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0055-01/20, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$10.635.206,12, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, V, “a”, da Lei nº 7.014/96, inerente aos meses de janeiro de 2017 a outubro de 2018, sob a seguinte acusação fiscal:

*“Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais.*

*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 o Inciso XIII do Art. 332, do RICMS, aprovado pelo Decreto 13780/12. 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 devido mensal. Conforme demonstrativos analíticos e resumo anexados ao Auto de infração, assim como cópias do livro de Apuração.”*

O Acórdão recorrido julgou o Auto de Infração Procedente, após adequar a multa de 150% para 100%, diante das seguintes considerações:

#### **VOTO**

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado, visando confirmação dos elementos trazidos na defesa. Não há necessidade de submeter a qualquer verificação, pois os elementos trazidos poderão ser considerados mesmo sem a participação de um terceiro nos autos.*

*Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o*

*advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato, quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.*

*Afasto toda discussão acerca da inconstitucionalidade da multa aplicada no presente auto de infração. De acordo com o inciso I, do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*A presente exigência fiscal consiste em cobrança do recolhimento do ICMS retido pelo autuado, relativo ao serviço de transporte por ele contratado. Consta que o autuado compensou o respectivo débito fiscal na apuração do imposto pelo regime de conta-corrente fiscal.*

*O inciso V, do caput do art. 8º da Lei nº 7.014/96, estabeleceu o contratante da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal como responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição. A alínea “b”, do inciso I, do caput do art. 23 da Lei nº 7.014/96, em consonância com o inciso I, do caput do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, define como base de cálculo para fins de substituição tributária, em relação às prestações concomitantes, o valor da prestação praticada pelo contribuinte substituído. Assim, o presente auto de infração traz uma lide em que o autuado figura como substituto tributário.*

*Não procede a afirmação do autuado de que não havia à época dos fatos geradores, qualquer norma que exigisse que o recolhimento do imposto devesse ocorrer de forma segregada. A época da ocorrência dos fatos geradores, a alínea “c”, do inciso III, do § 2º, do art. 298 do RICMS, estabelecia que o sujeito passivo por substituição, contratante de repetidas prestações de serviços de transporte de carga, deveria 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.*

*Essa escrituração no Registro de Apuração, não implicava em qualquer oferecimento do respectivo débito fiscal à compensação com outros créditos fiscais que por ventura o autuado tivesse em sua apuração. No § 4º, do art. 305 do RICMS, não consta o ICMS retido pelo contribuinte na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais, como um dos débitos fiscais em que o contribuinte pudesse lançar, para efeito de cálculo do imposto a recolher pelo regime de conta corrente fiscal.*

*Na alínea “b”, do inciso XIII, do caput do art. 332 do RICMS, está determinado que o recolhimento do ICMS referente à prestação de serviço de transporte em que seja atribuída a terceiro a responsabilidade pela retenção do imposto, deveria ser efetuado até o dia 15 do mês subsequente ao da prestação. O prazo distinto para recolhimento desse débito, é outra prova que o autuado jamais poderia incluí-lo na apuração pelo regime de conta corrente fiscal.*

*Por outro lado, reconheço que a multa aplicada deverá ser reduzida para 100%, por força da alteração da alínea “a”, do inciso V, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 14.183/19, que atribuiu penalidade mais benéfica à infração tipificada neste auto de infração, conforme previsto na alínea “c”, do inciso II, do art. 106 do CTN.*

*Desta forma, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, ficando reduzida para 100% a multa aplicada.*

Por fim, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 750 a 762 dos autos, inicialmente, o recorrente pleiteia a intimação pessoal de seus patronos para que possam realizar sustentação perante quando do julgamento pelo CONSEF para, em seguida, aduzir que a acusação fiscal decorre do fato de a fiscalização não ter concordado com o procedimento adotado em escriturar nos seus 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 pela unidade autuada no regime normal de apuração do ICMS nos anos de 2017 e 2018.

Sendo assim, segundo o recorrente, não restam dúvidas de que todo o imposto devido em relação a esses serviços de transporte foi efetivamente escriturado e informado nos seus livros fiscais, fato que, por si só, afasta qualquer possível alegação de que teria agido com dolo ou com intenção de sonegar tributo.

Diz ser a exigência improcedente tendo em vista que, no período autuado, não havia norma na legislação estadual que determinasse que o ICMS-retido não poderia ser escriturado nos livros fiscais ligados ao imposto estadual e que, assim, não deveria compor a apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia. Em outras palavras, não havia norma no RICMS/BA que autorizasse a interpretação do fisco e que impusesse ao ICMS-retido a mesma forma de apuração segregada que

se aplica, por exemplo, ao ICMS devido na sistemática da substituição tributária (“ICMS-ST”).

Ressalta para confirmar a inadequação da interpretação dada pelo fisco à norma contida no artigo 298 do RICMS/BA a “não cumulatividade” do ICMS, pela qual, por determinação constitucional, 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.

Aduz ainda que a não cumulatividade do ICMS está disciplinada na Lei Complementar nº 87/96 e no próprio RICMS/BA, o que significa que não há quaisquer questionamentos de que, como regra, os contribuintes do imposto estadual 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.

Além das exceções à não cumulatividade previstas no texto constitucional e na LC 87/96, o recorrente aduz que 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. Isto é: há a presunção de que haverá operações futuras com determinada mercadoria.

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

Diz 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.

Nesse sentido, diferentemente do que se consignou no acórdão recorrido, a retenção (“ICMS-retido”) prevista no art. 298 do RICMS/BA não é, por essência, um tipo de substituição tributária (“ICMS-ST”), uma vez que 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. Logo, por se tratar justamente de uma simples inversão de sujeição passiva, não há norma que dispense ou, mais do que isso, impeça que o imposto devido nessas operações não esteja sujeito à não cumulatividade do imposto e, assim, não integre a apuração normal do imposto estadual, do que transcreve o art. 298 do RICMS/BA, com redação à época da ocorrência dos fatos gerados, a seguir:

*“Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:*

*I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;*

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

*§ 1º Relativamente ao disposto no inciso I, observar-se-á o seguinte:*

*I - a nota fiscal emitida pelo contribuinte substituto deverá conter no campo ‘informações complementares’ a base de cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte;*

*II - o transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte;*

*III - o sujeito passivo por substituição, em sua escrita fiscal:*

*a) lançará o documento no Registro de Saídas, relativamente aos dados correspondentes à operação própria;*

*b) na coluna ‘Observações’, na mesma linha do documento de que trata a alínea ‘a’ deste inciso, lançará os valores do imposto retido e da respectiva base de cálculo, utilizando colunas distintas para essas indicações, sob o título comum ‘Substituição Tributária’;*

*c) se o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum 'Substituição Tributária' ou o código 'ST';*

*d) no final do mês, consignará o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo 'observações', fazendo constar a expressão 'Substituição Tributária-Serviço de Transporte'.*

*§ 2º Nas repetidas prestações de serviço de transporte de carga vinculadas a contrato, (...)*

Diz que a transcrição quase que integral do art. 298 do RICMS/BA serve para confirmar aquilo que já foi alegado na impugnação: 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.

A questão, contudo, segundo o recorrente, 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 imposto estadual devido mensalmente ao Estado da Bahia.

Salienta que o acórdão recorrido e a fiscalização sustentam que o procedimento 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.

O apelante sustenta que essa acusação do fisco não encontra respaldo em nenhum dispositivo da legislação baiana vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, pois, com efeito, não havia artigo no RICMS/BA que determinasse de forma clara que o ICMS-retido previsto no citado artigo 298 deveria ser apurado, lançado e recolhido de forma apartada e, assim, que estaria vedada a sua apuração no contexto da não cumulatividade aplicável ao regime normal do ICMS.

Diz que a prova irrefutável disso é que o Decreto nº 19.384, de 20.12.2019, com efeitos a partir de 1º.1.2020, alterou o artigo 298 do RICMS/BA, passando a prever (somente a partir daí) de forma expressa que o valor do imposto retido deveria ser lançado no Registro E210, como débito especial:

Aduz não ser necessário grande esforço para concluir que, se o Poder Executivo se ocupou para alterar o artigo 298 para dispor expressamente sobre a escrituração do imposto retido no Registro E210 da Escrituração Fiscal Digital ("EFD"), por pura e simples inviabilidade (crono)lógica, até então essa obrigatoriedade não existia – o que corrobora (i) a legitimidade do procedimento fiscal promovido e, por conseguinte, (ii) a ausência de fundamento legal para a autuação fiscal.

Também é inegável que não existia, à época, norma na legislação baiana que determinasse expressamente que os débitos de ICMS-retido deveriam ser escriturados na apuração do ICMS conforme o regime normal e que, portanto, esses débitos devem compor a apuração mensal do imposto estadual. Contudo, a ausência de norma clara na legislação estadual autorizou a requerente a aplicar a regra geral, qual seja, de que todas as operações tributadas pelo ICMS estão sujeitas à não cumulatividade e que, nesse contexto, devem ser consideradas no encontro de contas decorrente da compensação entre créditos e débitos do ICMS apurados mensalmente, conforme as regras constitucionais, federais e estaduais.

Assim, mais uma vez 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 à época sobre a forma de apuração e de escrituração fiscal das operações sujeitas ao ICMS-retido é fato, por si só, suficiente para justificar a conduta do recorrente.

Nesse contexto, ressalta que não havia norma na legislação baiana capaz de rechaçar o entendimento e, assim, a conduta do recorrente, já que o artigo 298 do RICMS/BA não trazia

qualquer comando que divergisse dos argumentos expostos e os artigos 289 e seguintes, por seu turno, não são, sob hipótese alguma, aplicáveis às prestações de serviços de transporte autuadas.

Por isso, o que se vê, é que o Auto de Infração em discussão decorre da absoluta e ilegítima recusa do fisco em aceitar o fato de que o recorrente conseguiu utilizar créditos de ICMS (apropriados regularmente ao longo dos anos de 2017 a 2018) para compensar os valores de ICMS-retido devidos sobre serviços de transporte tomados no mesmo período.

O recorrente sustenta que cabe à fiscalização aceitar que o fato de não ter efetivamente recolhido valores a título de ICMS aos cofres públicos nos anos de 2017 a 2018 é uma decorrência natural da não cumulatividade do imposto, tal como revista na CF, na LC 87/96 e na própria legislação baiana.

De tal modo, não há dúvidas de que inexistem fundamentos legais capazes de sustentar a acusação fiscal formulada pela fiscalização, motivo pelo qual o acórdão recorrido merece ser reformado e, por consequência, o Auto de Infração deve ser integralmente cancelado.

Em seguida o recorrente aduz que, em que pese o acerto da JJF em invocar a aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso concreto, a penalidade imposta ainda possui nítido caráter abusivo e expropriatório, do que passa a tecer considerações sobre o caráter abusivo da penalidade aplicada, correspondente a 100% do imposto tido como não recolhido, por ser absolutamente desproporcional, ainda mais em vista das circunstâncias do presente caso, dado que restou comprovado que escriturou corretamente o ICMS devido na contratação dos prestadores de serviços de transporte e, assim, submeteu tais prestações de serviços à tributação do ICMS, nos termos da legislação estadual aplicável.

Defende que a penalidade tal como lançada pelo fisco não coaduna com as situações de fato que foram identificadas no Auto de Infração, já que, os valores de ICMS-retido compuseram a apuração fiscal da recorrente e, portanto, foram adimplidos no âmbito da não cumulatividade do imposto. Ademais, a penalidade correspondente a 100% do imposto supostamente não recolhido possui caráter confiscatório, tal como preceitua o artigo 150, inciso IV da CF, do que, cita decisão exarada pelo STF.

Por fim, requer que o acórdão recorrido seja reformado e, consequentemente, seja julgado improcedente o Auto de Infração, com a consequente extinção do crédito tributário correlato.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida desonerado o sujeito passivo de parte do crédito tributário originalmente exigido, em valor superior a R\$200.000,00, conforme previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 (ao julgar procedente o Auto de Infração, porém, com redução da multa de 150% para 100%), como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da JJF.

Quanto ao Recurso de Ofício, examinando as peças que integram os autos, depreendo que a desoneração parcial do crédito tributário original decorreu do fato de a Decisão recorrida ter adequado a multa de 150% para 100%, *por força da alteração da alínea “a”, do inciso V, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 14.183/19, que atribuiu penalidade mais benéfica à infração tipificada neste auto de infração, conforme previsto na alínea “c”, do inciso II, do art. 106 do CTN, do que concordo* eis que o aludido dispositivo legal estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, conforme ocorrera ao caso, ora em análise.

Diante de tais considerações, concluo pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Inerente ao Recurso Voluntário, a tese recursal é de que, à época dos fatos geradores, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, era legítimo compensar créditos regularmente

apropriados para quitação dos valores de ICMS-retido, devidos sobre serviços de transporte tomados no mesmo período, eis que não existia norma na legislação baiana que determinasse expressamente que os débitos de ICMS-retido deveriam ser escriturados na apuração do ICMS de modo segregado e, portanto, esses débitos devem compor a apuração mensal do imposto estadual.

Inicialmente, há de ressaltar que, em relação ao ICMS, nos termos do art. 11, §3º, II, c/c art. 25 da LC nº 87/96, **até os estabelecimentos de uma mesma empresa**, são considerados autônomos e independentes entre si, devendo cumprir separadamente as suas obrigações tributárias principais/acessórias.

No caso sob análise trata-se de uma relação de substituição tributária da sujeição passiva referente às prestações de serviços de transporte entre o tomador de serviço, ora recorrente, e os próprios prestadores de serviço de transporte, sujeitos passivos diversos do recorrente, cuja obrigatoriedade está prevista no art. 298 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA) - redação vigente à época, dada pelo Decreto nº 16.849/16, com efeitos de até 31/12/19:

*“Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:*

*I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;*

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

*§ 1º Relativamente ao disposto no inciso I, observar-se-á o seguinte:*

*I - a nota fiscal emitida pelo contribuinte substituto deverá conter no campo “informações complementares” a base de cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte; (grifei)*

*II - o transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte;”*

*Redação anterior dada ao inciso II do § 1º do art. 298 pelo Decreto nº 16.849, de 14/07/16, DOE de 15/07/16, efeitos de 01/08/16 a 31/12/19:*

Por sua vez, o art. 332, XIII, “b” do mesmo diploma legal, determina o prazo do recolhimento do ICMS:

*Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*[...]*

*XIII - até o dia 15 do mês subsequente:*

*a) ao da saída de mercadorias sujeitas a substituição tributária por retenção;*

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

*c) ao fato ou ocorrência que houver impossibilitado a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento;*

Portanto, diante de tais determinações legais, é irrefutável a obrigação de o recorrente, na condição de substituto tributário, efetuar apartado o recolhimento do **ICMS retido de terceiros**, efetivo contribuinte da prestação, inclusive com DAE específico sob código de receita nº 1632 (ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TRANSPORTES), como aliás procedeu com valores ínfimos de recolhimentos, consoante demonstrativo e relação às fls. 14 e 17 a 19 dos autos, de modo a **segregar** da apuração do ICMS de suas próprias operações mercantis, não sendo admissível a compensação dos valores arrecadados junto a terceiros, **para recolhimento ao erário estadual**, com os créditos oriundos das suas entradas e aquisições de mercadorias, como ocorreu ao lançar no Livro RAICMS, *a título de exemplo* o valor de R\$675.587,33, sob o histórico de: “OUTROS DÉBITOS – OCORRÊNCIAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE – ICMS AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE COM IMPOSTO A PAGAR 01/2017”, consoante consta às fls. 641 dos autos.

Em relação à alegação de que só a partir do Decreto nº 19.384/19, com efeitos a partir de 1º.01.2020, de forma expressa o artigo 298 do RICMS/BA passou a prever que o valor do imposto retido

deveria ser lançado no Registro E210, como débito especial, em nada modifica a determinação do recolhimento apartado do ICMS retido de terceiro ao erário estadual, como previsto no art. 332, XIII, “b” do Decreto nº 13.780/12, pelo qual especifica o prazo do recolhimento do ICMS até o dia 15 do mês subsequente ao da prestação de serviço de transporte em que seja atribuída a terceiro a responsabilidade pela retenção do imposto, *conforme redação original*, tratando-se aquela alteração de regulamentação do lançamento na escrita fiscal do substituto tributário do valor do imposto retido, *como débito especial*, sem, contudo, repise-se, em nada alterar o **prazo e a modalidade do recolhimento do ICMS retido** previsto no art. 332.

Portanto, ao contrário do que afirma o recorrente, o que inexistia e foi regulamentada através da alteração do citado art. 298 era a disposição expressa sobre **a escrituração do imposto retido**, que passou a ser no Registro E210 da Escrituração Fiscal Digital.

Em consequência, não subsiste a apelação recursal de que a ausência de norma clara na legislação estadual o autorizou a aplicar a regra geral de que todas as operações tributadas pelo ICMS estão sujeitas à não cumulatividade e que devem ser consideradas no encontro de contas decorrente da compensação entre créditos e débitos do ICMS apurados mensalmente, conforme regras constitucionais, federais e estaduais.

Ademais, em respeito ao princípio da não cumulatividade, invocada pelo recorrente, há de se registrar que, no caso em análise, o recorrente se encontra na condição de remetente nas operações interestaduais, sendo indevido invocar o aludido princípio de não cumulatividade do ICMS sobre o frete incidente na prestação de serviço, originadas no Estado da Bahia, sob CFOP 1353 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial) cujo crédito fiscal deveria ser apropriado pelo estabelecimento destinatário (art. 23, LC 87/96), o qual, efetivamente, é quem suporta o “ônus” de qualquer custo de aquisição dos produtos e de todos os serviços, logísticas, seguros e fretes, sempre repassados pelo remetente para ser arcado pelo adquirente, destinatário final da operação.

*Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

No caso o recorrente, na condição de substituto tributário, retém numerário do ICMS devido pelo prestador do serviço de transporte, autorizado pelo ente tributante, para posterior repasse ao titular de direito. Contudo, deixa de recolher tal numerário ao sujeito ativo e apenas compensa o efetivo recolhimento do valor do ICMS retido, relativo ao imposto incidente de prestação de serviço de terceiros, com créditos fiscais de suas próprias operações comerciais, gerando assim capital de giro com impostos de terceiros, o que nada há com relação ao princípio da não cumulatividade, que implica em compensar os valores dos impostos pagos nas aquisições de seus insumos (créditos) com os valores dos subsequentes impostos a pagar do resultado dos produtos gerados pelos próprios insumos (débitos).

Sendo assim, em que pese o contribuinte, no presente caso, ter escriturado no RAICMS a débito os ICMS retidos de terceiros, devido na contratação dos prestadores de serviços de transporte, efetivamente não os recolheu ao titular de direito, nos termos da legislação estadual aplicável, submetendo-se a multa tipificada no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96, ou seja, 100% do valor do imposto retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente, conforme alteração dada pela Lei nº 14.183/19.

Quanto à alegação do caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada, deixo de me pronunciar em razão de faltar de competência este órgão julgador para tal análise, conforme previsto no art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB), salientando, apenas, que tal penalidade é a legalmente prevista ao caso concreto.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, porém com a multa de 100% sobre

o imposto, em razão da adequação da multa à legislação vigente, por ser mais benéfica (art. 106 do CTN).

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.0007/19-6**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.635.206,12**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

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