

PROCESSO - A. I. Nº 269140.0008/19-2
RECORRENTE - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JF nº 0138-01/20-VD
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/01/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0355-12/21-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RETENÇÃO. ICMS RETIDO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Autuado deixou de recolher separadamente o imposto retido, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo ao ICMS incidente na prestação de serviço de transporte realizada por empresa transportadora, compensando o respectivo débito fiscal com outros créditos fiscais existentes em sua escrituração fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 1ª JF nº 0138-01/20-VD, que julgou Procedente em Parte o auto de infração em lide, lavrado em 27/11/2019, para exigir ICMS no valor total de R\$ 144.268,15, por deixar de recolher ICMS retido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal (07.14.01), ocorrido nos meses de janeiro de 2017 a janeiro de 2018, e de março a junho de 2018, acrescido de multa de 150%, prevista na alínea “a” do inciso V do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuante acrescentou que o autuado lançou a débito no Livro de Apuração e fez a compensação com o saldo credor existente.

A autuante apresentou informação fiscal das fls. 460 a 467. Ratificou os termos do lançamento de ofício. Disse que o autuado confundiu dois regimes de apuração do ICMS, o da substituição tributária com o regime normal de apuração.

Explicou que o autuado deveria ter consignado, no final do mês, o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo observações, fazendo constar a expressão “substituição tributária – serviço de transporte”, e recolhido até o dia 15 do mês subsequente, nos termos do inciso XIII, do art. 332 do RICMS.

A 1ª JF dirimiu a lide julgando, por unanimidade, Procedente (em Parte) o presente Auto de Infração, conforme voto abaixo transcrito, alterando a multa aplicada para 100%.

VOTO

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.

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 lide consiste na falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, decorrente da contratação de prestações de serviço de transporte junto a empresas inscritas neste Estado. O autuado lançou o valor do imposto retido na apuração normal do imposto e compensou com outros créditos fiscais existentes na escrituração fiscal, pelo regime de conta corrente fiscal.

O inciso V do caput do art. 8º da Lei nº 7.014/96, considera o contratante de serviço de transporte interestadual e intermunicipal como responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto relativo aos serviços prestados. Por outro lado, o § 2º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, prevê que o regulamento poderá restringir a aplicação do regime em relação a determinadas prestações.

O art. 298 do RICMS, por sua vez, restringiu o regime de substituição tributária por retenção às prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal e quando as prestações fossem realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado ou quando envolvessem repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato. Estabeleceu, ainda, na alínea “c” do inciso III de seu § 2º, que o sujeito passivo por substituição lançaria 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”.

Posteriormente, o § 2º do art. 298 do RICMS foi atualizado, para fazer constar o campo do Registro E210 da EFD como sendo o correspondente ao de “observações”, existente no Registro de Apuração do ICMS. Tal alteração, não significou qualquer mudança na forma de lançamento, pois tanto o Registro E210 da EFD, quanto o campo “observações” do Registro de Apuração do ICMS, correspondiam a débitos do ICMS que não se misturavam com a apuração normal do regime de conta-corrente fiscal.

O prazo diferenciado para pagamento do imposto relativo à prestação de serviço de transporte, quando atribuída a terceiro a responsabilidade pela retenção, estabelecido na alínea “b” do inciso XIII do art. 332 do RICMS, como dia 15 do mês subsequente, também indica que jamais esse débito fiscal poderia ser lançado no regime de conta-corrente do contribuinte.

Assim, não procede a argumentação do autuado, em tentar descaracterizar a substituição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS sobre as prestações de serviço de transporte, como sendo algo que consistia em mera inversão da sujeição passiva. A responsabilidade por substituição tributária pelo pagamento do ICMS incidente na prestação de serviço de transporte prestada por outra empresa, jamais poderia ter seu respectivo débito fiscal compensado com crédito fiscal pertencente ao substituto tributário.

Em relação à multa aplicada, deve ser considerada a retroatividade benigna para reduzir para 100%, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, já que houve alteração do percentual do inciso V do art. 42 da Lei nº 7.014/96 a partir de 12/12/2019.

Voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.

Inconformada com a decisão proferida pelo juízo de base, a recorrente interpôs Recurso Voluntário no prazo legal, tecendo as seguintes razões de defesa.

Pleiteia a intimação pessoal de seus patronos para que possam realizar sustentação oral das razões deste Recurso perante a Colenda Câmara de Julgamento do CONSEF, quando do seu julgamento e informa 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.

Salienta que o próprio Auto de Infração confirma que a Recorrente registrou em seus livros fiscais os valores efetivamente devidos a título de ICMS-retido no período, tanto que não foi imputada ao estabelecimento autuado infração decorrente da suposta falta de retenção do imposto estadual em relação a serviços de transporte contemplados pela regra do artigo 298 do RICMS/BA.

Afirma que todo o imposto devido pela Recorrente 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 a Recorrente teria agido com dolo ou com intenção de sonegar tributo.

Aduz que a exigência fiscal é totalmente improcedente, tendo em vista que não havia norma no RICMS/BA que autorizasse a interpretação dos Agentes Fiscais 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”).

Invoca o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Aponta que o regime de substituição tributária se aplica aos casos em que 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.

Explica 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.

Discorre que, diferente do que se consignou no v. acórdão recorrido, a retenção (“ICMS-retido”) prevista no artigo 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.

Conclui, portanto, que 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.

Contesta que o acórdão recorrido e a Fiscalização (no Auto de Infração) sustentam que o procedimento da Recorrente 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. Todavia, aduz que referido fundamento não encontra respaldo em nenhum dispositivo da legislação baiana vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Cita que o Decreto nº 19.384 de 20.12.2019 (“Decreto nº 19.384/19”), 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, transcrevendo e comparando a redação original e a vigente.

Redação original	Redação atual (Decreto nº 19.384/19)
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:	Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte, contratado pelo remetente da mercadoria, inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por: (...)
I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;	II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;
§ 1º Relativamente ao disposto no inciso I, observar-se-á o seguinte: (...)	§ 1º Não são sujeitas à substituição tributária as prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário e dutoviário.
III - o sujeito passivo por substituição, em sua escrita fiscal:	§ 2º Relativamente ao disposto no caput, observar-se-á o seguinte:
a) lançará o documento no Registro de Saídas, relativamente aos dados correspondentes à operação própria;	II – o sujeito passivo por substituição, lançará em sua escrita fiscal o valor do imposto retido no Registro E210, como débito especial;

Conclui que 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 pela Recorrente e, por conseguinte, (ii) a ausência de fundamento legal para a autuação fiscal.

Menciona que a ausência de norma clara na legislação estadual autorizou a recorrente 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.

Afirma que a multa é abusiva e confiscatória, dado seu caráter acessório ao principal (decorrente da suposta infração que desencadeou a lavratura da autuação).

Menciona que o artigo 150, inciso IV da CF/88, consagrou expressamente o princípio da vedação ao confisco, aplicável não apenas aos tributos em si, mas também às penalidades.

Traz decisão do Colendo Supremo Tribunal Federal ("STF").

Por fim pleiteia seja dado integral provimento a este recurso voluntário, para que o v. acórdão recorrido seja reformado e, conseqüentemente, seja julgado totalmente improcedente.

Registro a presença na sessão de julgamento do estagiário do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Wellington Tiago Buritti Ramos.

Este é o relatório.

VOTO

O contribuinte autuado afirma em suas razões recursais, que registrou em seus livros fiscais os valores efetivamente devidos a título de ICMS-retido no período, junto ao sua conta corrente fiscal (lançando a débito), mencionando que não havia norma no RICMS/BA 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").

Assevera a recorrente que apenas com a vigência do Decreto nº 19.384, a partir de 1º.1.2020, foi previsto de forma expressa que o valor do imposto retido deveria ser lançado no Registro E210, como débito especial.

Menciona a recorrente que a ausência de norma clara na legislação estadual autorizou a aplicação da 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.

Verifico que não há na legislação estadual previsão para a realização da compensação de saldo credor, relativamente às operações próprias da recorrente, com débitos decorrentes de operações sujeitas ao regime de substituição tributária. Não cabe, portanto, a invocação da legislação instituidora do regime de substituição tributária a determinada mercadoria, como pretende a recorrente, pois tal situação não se equipara ao caso objeto de análise.

O imposto devido por responsabilidade, como é o caso do imposto devido por substituição tributária, é um imposto devido pelos clientes da recorrente, destinatários das mercadorias, ou seja, não se trata de imposto próprio do estabelecimento autuado.

Os clientes que estão localizados mais adiante na cadeia de comercialização dos produtos, pagam tal montante de imposto à recorrente por consequência da opção legislativa do sujeito ativo, e por este motivo, o estabelecimento autuado, na qualidade de substituto, tem o dever de repassá-lo ao Estado, sujeitando-se às penalidades previstas nas legislações tributárias e penais, caso não o faça, tal recurso, embora em posse da autuada, já é de propriedade do Estado.

No âmbito da substituição tributária, em razão da técnica simplificadora deste instituto, o substituto elabora o cálculo e a apuração, e recolhe do imposto devido pelos demais contribuintes da cadeia de mercado até o consumidor final.

Neste sentido, não caberia compensar imposto de terceiros com crédito próprio do contribuinte, por estar claramente lesando os cofres públicos.

Por fim, deparo-me com a tese recursal que sinaliza para o caráter confiscatório da multa aplicada na autuação. Sem razão, contudo, a recorrente. Merece ser reiterado o comando da

decisão proferida pelo Juízo de base, segundo o qual, e de acordo com o art. 167 inciso I do RPAF, é vedado nesse foro administrativo a discussão sobre a matéria em apreço.

Outrossim, e também valendo-me da disposição contida na decisão de primeiro grau, o percentual da multa está em consonância com o ordenamento legal, notadamente a alínea “a” do inciso V do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Refuta-se, pois, as razões recursais que sinalizam para o caráter confiscatório da multa.

Saliento que as multas aplicadas são em razão do descumprimento de obrigações principais, e apesar de me alinhar ao entendimento de que são excessivamente altas e desproporcionais, as referidas penalidades têm previsão na lei do ICMS do Estado da Bahia, motivo pelo qual, também mantenho a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Isto posto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para manter a Decisão de piso na sua inteireza.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.0008/19-2**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 144.268,15**, acrescido de multa de 100%, prevista na alínea “a” do inciso V do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS