

**A. I. Nº** - 269193.0008/21-1  
**AUTUADO** - HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
**AUTUANTES** - JOILSON SANTOS DA FONSECA e GERALDO BARROS RIOS  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 27/04/2022

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0036-03/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE ENQUADRADO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/09/2021, refere-se à exigência de R\$ 24.273.512,00 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 01.02.94: Utilização indevida de crédito fiscal, referente a serviço de transporte sujeito à Substituição Tributária, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2020.

Em complemento, consta a informação de que o Contribuinte, na qualidade de tomador dos serviços de transporte das vendas interestaduais, não realizou tal retenção e utilizou-se de crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transporte de transportadoras inscritas neste Estado (não optantes pelo Simples Nacional) e em outras UF; muitas dessas transportadoras de outros Estados nem mesmo fizeram o recolhimento por GNRE.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 21 a 43 do PAF. Informa que é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social, entre outros, a indústria, o comércio, a revenda, a importação e a exportação de produtos alimentícios e bebidas em geral, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, conforme seu Estatuto Social.

Diz que em razão do desenvolvimento de sua atividade social, efetua a fabricação e venda de cervejas no Estado da Bahia, sobre as quais incide o ICMS-ST.

Diante das diversas operações comerciais que realiza, informa que muitas vezes é compelido a contratar o frete nas entradas ou nas saídas de bens e mercadorias.

Registra que em 19/11/2021 foi intimado da lavratura do presente Auto de Infração por meio do qual se pretende a cobrança de imposto e multa. Reproduz a descrição da infração, transcreve os dispositivos considerados como infringidos e afirma que o Auto de Infração não merece prosperar, tendo em vista o completo descabimento das acusações impostas.

Suscita a nulidade do Auto de Infração, alegando falta de motivação. Diz que a autuação aponta como infração a utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de serviço de transporte que deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS por substituição tributária, mas não o faz. De outro lado, a autuação reconhece que o ICMS sobre os serviços de transporte foi destacado e recolhido pelos próprios transportadores, mas nega o direito ao aproveitamento de crédito pelo Impugnante, na qualidade de tomador do frete.

Alega que o Auto de Infração não deixa claro os exatos fatos que deram origem à lavratura da autuação em questão, fazendo alegações desconexas e genéricas dos fatos.

Diz que a ausência de informações suficientemente claras e completas no Auto de Infração constitui grave cerceamento ao seu direito de defesa que, por não conhecer as razões exatas que levaram à exação pretendida pelo Fisco, vê o seu direito de defesa restringido ou cerceado.

Acrescenta que pela simples leitura do Auto de Infração se verifica que a Autoridade Administrativa não motivou de maneira fundamentada as razões para lavratura, tendo apenas mencionado dispositivos legais.

Sobre o princípio da motivação, reproduz ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Melo e conclui que o presente Auto de Infração é deficiente de requisito essencial aos atos administrativos, que é a motivação, requisito que impossibilita a elaboração de qualquer defesa com precisão.

Assim, ante o vício apontado, entende que se impõe seja reconhecida a nulidade da autuação, resguardando-se o direito da Autoridade Fiscal de lavrar novamente a infração que entenda cabível, observando os requisitos mencionados na defesa.

Pede o cancelamento do presente lançamento, alegando que apesar da deficiente demonstração das razões que levaram à lavratura do Auto de Infração, pela leitura dos artigos citados na autuação fiscal, o Defendente presumiu que os valores relativos aos ICMS-ST devido nos fretes não teriam sido devidamente recolhidos pelo Autuado, apesar de reconhecer que o ICMS devido sobre o serviço de transporte foi recolhido pelos transportadores.

Na remota hipótese de não se acatar a preliminar de nulidade, o que admite apenas a título de argumentação, afirma que, no mérito, melhor sorte não assiste ao Auto de Infração.

Comenta que nos termos da legislação do Estado da Bahia, é responsável pelo recolhimento do ICMS relativo ao serviço de transporte o Estado onde se iniciou a prestação do serviço, conforme art. 13, inciso II, alínea "a" da Lei Estadual nº 7.014/96.

Também menciona que o RICMS-BA, em seu art. 298, reproduzindo o texto do art. 8º, inciso V da Lei 7.014/96, prevê que estarão sujeitos à substituição tributária por retenção as prestações de serviço de transporte contratadas por contribuintes inscritos no Estado da Bahia, ainda que situadas fora do território baiano. Reproduz o art. 128 do CTN e o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96.

Diz que se está diante do instituto da responsabilidade tributária por substituição, na medida em que se atribui a terceira pessoa (vinculada ao fato gerador) a obrigatoriedade pelo recolhimento do tributo devido na operação praticada pelo contribuinte que efetivamente praticou o fato gerador.

Afirma que o próprio art. 128 do CTN estabelece que a responsabilidade tributária por substituição permite excluir a responsabilidade do contribuinte originário ao atribuir a este o caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Transcreve o art. 6º e seu § 3º da Lei 7.014/96, ressaltando que a legislação é clara no sentido de que a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, ficando, inclusive, a critério do Fisco exigir o crédito tributário de qualquer um dos sujeitos passivos, chegando à conclusão de que, se o contribuinte substituído efetua o recolhimento do tributo, não é possível cobrar tais valores do substituto tributário correspondente.

Entende que no momento em que o valor do tributo é recolhido pelo contribuinte que praticou o fato gerador (contribuinte substituído), a responsabilidade tributária por substituição perde sua razão de ser e se torna desnecessária, na medida em que o tributo devido na operação foi

devidamente adimplido e, portanto, não deve ser cobrado do responsável atribuído pela legislação em questão (contribuinte substituto).

Afirma que é exatamente o que ocorreu no caso concreto. O ICMS foi destacado em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos pelos transportadores (contribuinte substituído) que prestaram serviços ao Impugnante (contribuinte substituto), motivo pelo qual o presente auto de infração não poderia exigir novamente o mesmo imposto, como se observa na amostragem apresentada às fls. 29/30 dos autos.

Diz que o Autuante não se preocupou em verificar se o ICMS devido na operação já havia sido recolhido pelos transportadores. Caso tivesse assim analisado, a única conclusão que se teria é de que sim. Todo o valor foi devidamente recolhido e, portanto, o direito ao respectivo creditamento é inafastável. Elabora esquema ilustrando o recolhimento efetuado para demonstrar que não houve qualquer prejuízo ao erário.

Registra que o ICMS que não foi objeto de substituição tributária não deixou de ser pago pelos transportadores e se encontra igualmente extinto nos termos do art. 156, Inciso I do CTN, mas o Autuante deixou de observar no momento da lavratura do Auto de Infração que o ICMS já foi devidamente pago, não houve qualquer prejuízo ao erário do Estado da Bahia, e não pode ser negado ao Autuado o direito ao crédito do ICMS.

Pede que o presente processo seja encaminhado em diligência, em caso de dúvida, para se verificar que todos os valores foram devidamente recolhidos nas operações questionadas.

Afirma que no momento em que a Autoridade Fiscal promove a lavratura da autuação em questão sem análise crítica, ocorre uma verdadeira afronta ao princípio da verdade material preconizado como uma das diretrizes do processo administrativo. Sobre o tema, reproduz ensinamento de James Martins, Celso Antônio Bandeira de Melo, Marcos Vinicius Neder e Tereza Martinez López.

A título de argumentação, na remota hipótese de não serem acolhidos os argumentos já apresentados, informa que algumas notas fiscais objeto da presente autuação se referem à cobrança de ICMS sobre transporte de cerveja. Transcreve o art. 8º, incisos I e II, alíneas “a”, “b” e “c” da LC 87/96 e art. 8º caput e seu § 6º da Lei 7.014/96, alegando que há previsão expressa para inclusão do frete na base de cálculo do ICMS-ST.

Ressalta que nas operações com cerveja, o preço do transporte acaba por ser computado na base de cálculo do ICMS-ST, pois todos os métodos previstos na legislação para presunção do preço da operação partem da mesma premissa: o preço final da mercadoria para o consumidor final (onde está incluído o frete).

Informa que no momento da apuração da base de cálculo para fins da substituição tributária da cerveja, os valores relativos ao frete já foram devidamente incluídos no montante sobre o qual incidiu o ICMS-ST, de modo que, nesta mercadoria em especial, o auto de infração jamais poderia apontar a falta de retenção do imposto como justificativa para afastar o direito ao crédito.

Volta a comentar que o ICMS incidente sobre o transporte contratado nas suas operações foi devidamente destacado e recolhido pelas transportadoras e caso fosse possível entender que o ICMS sobre o frete não foi pago pelas transportadoras, o que admite apenas por argumentação, afirma que o frete já teria sido pago pelo próprio ICMS-ST incidente sobre a mercadoria (cerveja).

Alega que, se persistir a autuação fiscal, o Estado da Bahia receberá o ICMS sobre parte das mercadorias autuadas pela terceira vez, provocando um manifesto enriquecimento sem causa do Estado, o que não se pode aceitar.

No item “DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS E DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO VALOR RELATIVO AO ICMS DESTACADO PELOS PRESTADORES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE”, alega que é detentor de pleno direito de se creditar de tais valores, tendo por base o Princípio Constitucional da “Não-Cumulatividade Tributária”, e inviabilizar o crédito relativo a tais operações é, minimamente, violar a Constituição Federal e toda a sistemática do ICMS.

Menciona o art. 155, Inciso II, § 2º, Inciso I da Constituição Federal e diz que tem direito de compensar o ICMS devido com o montante cobrado nas etapas anteriores, ressaltando que o Princípio da Não-Cumulatividade tem por escopo desonerar o contribuinte da tributação cumulativa ou “tributação em cascata” que reflete no preço final do produto.

Entende que vedar o creditamento do ICMS devidamente quitado na operação comercial, o Estado da Bahia está desrespeitando a própria Constituição Federal, e a legislação do Estado da Bahia também possui tal previsão, como se denota do art. 28 da Lei Estadual nº 7.014/96, que transcreveu.

Acrescenta: ainda que se admita alguma exceção ao creditamento do imposto, a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96 limitam essa vedação aos casos de isenção ou de não incidência do imposto.

Afirma que no caso em tela, não se refere a isenção ou não incidência do imposto, não havendo que se falar em qualquer vedação ao creditamento, tampouco qualquer inviabilidade de utilização de tais créditos, tal como pretende a Autoridade Fiscal.

Conclui que pelo Princípio da Não-Cumulatividade, tem direito de tomar crédito de todo o ICMS recolhido nas etapas anteriores no momento em que se der saída a determinado produto, seja ele sobre mercadorias ou sobre o frete por ele contratado.

Sobre a não-cumulatividade, reproduz ensinamentos da doutrina e assegura que apenas exerceu o seu direito constitucional e legal ao aproveitamento de crédito sobre os transportes (fretes) que contratou, o que certamente será acatado por este órgão julgador, concluindo pela total improcedência do presente Auto de Infração.

Quanto à multa exigida, alega que deve ser integralmente afastada em virtude de seu caráter confiscatório, afirmando evidente ausência de razoabilidade e proporcionalidade do valor da multa, no montante equivalente a 60% do imposto.

Diz que o imposto foi devidamente recolhido pelos prestadores do serviço de transporte e a aplicação de multa à razão de 60% do valor do imposto configura flagrante desrespeito aos artigos 5º, inciso XXII e 170, inciso II da Constituição Federal, que garantem a propriedade privada, além de ferir os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, previsto no art. 150, inciso IV da CF.

Menciona o posicionamento da doutrina e alega que há de se reconhecer o manifesto caráter confiscatório da multa em comento. Cita o entendimento do Supremo Tribunal Federal e conclui que é inevitável reconhecer o caráter confiscatório da multa aplicada, devendo ser afastada na integralidade.

Por todo o exposto, requer seja declarada a nulidade do Auto de Infração, diante da ausência da descrição correta dos fatos, acarretando cerceamento do direito de defesa.

Pede que seja o presente processo encaminhado em diligência visando elucidar a verdade material dos fatos.

Que sejam agregados os valores correspondentes às cervejas, que já possuem o valor do frete devidamente incluído no recolhimento do ICMS-ST.

Requer a improcedência da autuação, com o seu cancelamento integral, em razão da insubsistência da infração contida no AI.

Caso assim não seja entendido, que seja realizada diligência para que a autoridade fiscal certifique que todo o ICMS incidente na operação foi devidamente pago.

Caso não seja cancelada integralmente a autuação, o que admite apenas a título de argumentação, subsidiariamente, requer seja afastada a multa dado o seu caráter confiscatório.

Diz que se reserva no direito de requerer a realização de perícia e diligência, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do RPAF-BA, Decreto 7.629/99, bem como, juntar documentos adicionais.

Requer, ainda, a realização de sustentação oral na sessão de julgamento, nos termos do art. 163 do RPAF e do Regimento Interno do CONSEF.

Por fim, requer que avisos e intimações referentes a este processo sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado Vinicius Jucá Alves (OAB/SP nº 206.993), indicando o endereço profissional e endereço eletrônico para receber correspondências.

A informação fiscal foi prestada às fls. 85 a 88 do PAF, pelo Autuante Geraldo Barros Rios. Quanto à preliminar de nulidade, esclarece que o texto padrão da SEFAZ para autos de infração – SLCT, mesmo sucinto é bastante claro, e a motivação para a imputação, aqui contestada, não é precária.

Informa que no texto complementar, foram citados os textos legais que tratam do objeto da autuação, para mostrar que em relação aos serviços de transporte, tanto na hipótese de obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por antecipação (art. 298, II e III do RICMS-BA/2012 quanto no caso em que se considera o imposto compreendido na substituição tributária da mercadoria (art. 439, III, “c”, I do mesmo Regulamento) não compete às transportadoras que prestaram serviços ao Autuado qualquer pagamento de imposto; se o ICMS for antecipadamente devido, cabe ao substituto tributário a sua retenção (no caso, a HNK BR).

Informa que na 2ª hipótese, não há que se falar em destaque ou pagamento do imposto. Diz não afirmar que o imposto foi destacado e recolhido pelas transportadoras e que se lê no texto complementar do Auto de Infração, que o contribuinte utilizou crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transporte de transportadoras inscritas neste Estado (não optantes pelo Simples Nacional) e em outras UF. Muitas dessas transportadoras de outros Estados nem mesmo fizeram o recolhimento por GNRE (embora este fato seja irrelevante para o objeto da imputação). Afirma que a negativa do direito ao aproveitamento de crédito pelo Impugnante, na qualidade de tomador do frete, é o motivo da autuação.

No item RECOLHIMENTO DO ICMS SOBRE O FRETE PELOS PRÓPRIOS PRESTADORES DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE, diz que o Defendente traz um arrazoado do Instituto da Substituição Tributária à luz do CTN e menciona o parágrafo 3º do art. 6º da Lei 7.014/96.

Sobre o item RECOLHIMENTO DO ICMS SOBRE O FRETE PELO PRÓPRIO IMPUGNANTE NAS OPERAÇÕES COM CERVEJAS, diz que o Autuado menciona a Lei Kandir e a Lei 7.014/96 para ancorar a tese de que, no momento da venda interestadual, o valor do frete compunha a base de cálculo do ICMS-ST, e que o Auto de Infração jamais poderia apontar a falta de retenção do imposto como justificativa para afastar o direito ao crédito, e que ao persistir a autuação fiscal, o Estado da Bahia receberá o ICMS sobre parte das mercadorias autuadas pela terceira vez, o que seria enriquecimento sem causa do Estado.

Quanto ao item NÃO CUMULATIVIDADE E DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO VALOR RELATIVO AO ICMS DESTACADO PELOS PRESTADORES DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE, afirma que o Defendente pretende aniquilar o instituto a Substituição Tributária ou, no mínimo, subvertê-lo.

Entende que não há margem a interpretação. O sujeito passivo não pode escolher ser ou não ser substituto tributário. O sujeito ativo não precisa verificar se o contribuinte substituído fez algum recolhimento do imposto para só então exigir do contribuinte substituto a sujeição ao comendo legal. Haveria uma total subversão do instituto a Substituição Tributária.

Lembra que este Auto de Infração não trata da exigência de ICMS não recolhido pelo substituto tributário, e sim do crédito indevidamente utilizado do imposto destacado (e nem sempre recolhido) pelas prestadoras de serviço de transporte, logo, o argumento trazido pelo Defendente de que o Auto de Infração não poderia exigir novamente o imposto é um equívoco total.

Faz um destaque especial ao item III.B da defesa e diz que em relação ao ICMS sobre o frete de mercadoria venda a preço CIF é antecipadamente devido, cabendo ao tomador a sua retenção e recolhimento, na condição de substituto tributário. No caso em que se considere que o preço do

frete já compõe a base de cálculo da operação própria e reflete na BC da ST, o transportador deve emitir o Conhecimento de Transporte sem destaque do ICMS.

Afirma que os transportadores que prestaram serviço ao Autuado não deveriam ter feito o destaque do ICMS nos Conhecimentos de Transporte; se o fizeram indevidamente, podem socorrer-se do instituto da Restituição de Indébito, mediante processo próprio na forma prevista no RPAF, e deverão comprovar o recolhimento do imposto (indevidamente) lançado e nenhuma hipótese de imposto indevidamente lançado pode ser aproveitado por um terceiro.

Sobre as alegações defensivas que tratam da não cumulatividade do ICMS, afirma que não cabe neste contencioso, considerando que nenhum imposto está sendo cobrado e sim utilização indevida de crédito.

Em relação à multa, diz que se abstém de comentar o argumento defensivo, tendo em vista o posicionamento já pacificado neste órgão julgador e não vê razão para realização da perícia solicitada, porque as questões postas pelo Defendente são de mérito. Pede a procedência do Auto de Infração.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Caio Sicchieri Albarello, OAB: 424.331/SP. Também foi realizada sustentação oral pelo Autuante Geraldo Barros Rios.

## **VOTO**

O Defendente suscitou a nulidade do Auto de Infração, alegando falta de motivação. Disse que a autuação aponta como infração a utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de serviço de transporte, que deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS por substituição tributária, mas não o faz, e que a autuação reconhece que o ICMS sobre os serviços de transporte foi destacado e recolhido pelos próprios transportadores, mas nega o direito ao aproveitamento de crédito pelo Impugnante, na qualidade de tomador do frete.

Apresentou o entendimento de que o Auto de Infração não deixa claro os exatos fatos que deram origem à lavratura da autuação em questão, fazendo alegações desconexas e genéricas dos fatos e afirmou que a ausência de informações suficientemente claras e completas no Auto de Infração constitui grave cerceamento ao seu direito de defesa, que por não conhecer as razões exatas que levaram à exação pretendida pelo Fisco, teve o seu direito de defesa restringido ou cerceado.

Observo que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, utilizando-se Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pela Fiscalização, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em arquivos eletrônicos.

De acordo com as peculiaridades do levantamento fiscal, podem ser apuradas informações conflitantes entre as fontes obtidas pela Fiscalização e os dados fornecidos pelo Autuado. Por isso, o levantamento fiscal não está atrelado unicamente aos livros e documentos fiscais do Contribuinte.

O ponto tratado pelo defendente, se refere à questão da formação do Auto de Infração e de todos os documentos que o acompanham, bem como a necessidade de que o PAF deve conter todos os elementos (demonstrativo e provas), que serviram de base para a ação fiscal, comprovando o motivo da autuação fiscal.

Quanto a esta alegação, observo que o Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, conforme fls. 10/12 e 19 do PAF.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação, e não foi apresentada contestação específica quanto aos valores apurados pelo autuante.

Na descrição dos fatos, consta a informação de que o Contribuinte, na qualidade de tomador dos serviços de transporte das vendas interestaduais, não realizou tal retenção e utilizou-se de crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transporte de transportadoras inscritas neste Estado (não optantes pelo Simples Nacional), e em outras UF; muitas dessas transportadoras de outros Estados nem mesmo fizeram o recolhimento por GNRE.

O Contribuinte entendeu a autuação, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, afirmando que não concorda com o levantamento fiscal. O autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas na impugnação.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Sobre a alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência/perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao defendente comprovar suas alegações, sendo inadmissível a realização de diligência/perícia quando destinada a verificar fatos e documentos que estejam na posse do Contribuinte, cuja prova ou sua cópia poderia ter sido juntada ao presente processo. A prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não ser necessário buscar outras provas para as conclusões acerca da lide.

Quanto ao mérito, o presente lançamento se refere à utilização indevida de crédito fiscal, referente a serviço de transporte sujeito à Substituição Tributária, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2020.

Como já mencionado, consta na descrição dos fatos a informação de que o Contribuinte, na qualidade de tomador dos serviços de transporte das vendas interestaduais, não realizou tal retenção e utilizou-se de crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transporte de transportadoras inscritas neste Estado (não optantes pelo Simples Nacional), e em outras UF; muitas dessas transportadoras de outros Estados nem mesmo fizeram o recolhimento por GNRE.

O Defendente afirmou que se está diante do instituto da responsabilidade tributária por substituição, na medida em que se atribui a terceira pessoa (vinculada ao fato gerador), a obrigatoriedade pelo recolhimento do tributo devido na operação praticada pelo contribuinte que efetivamente praticou o fato gerador.

Observe que o regime de substituição tributária consiste na transferência de responsabilidade de um contribuinte para outro, em relação ao um fato gerador do tributo que vai ocorrer posteriormente. É a chamada “substituição tributária para frente”, ou progressiva. A lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural.

Conforme estabelecido no art. 9º da Lei 7.014/96, “*ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação*”, e esse encerramento implica realização efetiva do fato gerador presumido.

Foi alegado nas razões de defesa que o ICMS foi destacado em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos pelos transportadores (contribuinte substituído), que prestaram serviços ao Impugnante (contribuinte substituto), motivo pelo qual, o presente auto de infração não poderia

exigir novamente o mesmo imposto. Todo o valor foi devidamente recolhido, portanto, o direito ao respectivo creditamento é inafastável. Disse que o Autuante deixou de observar no momento da lavratura do Auto de Infração que o ICMS já foi devidamente pago, não houve qualquer prejuízo ao erário do Estado da Bahia, e não pode ser negado ao Autuado o direito ao crédito do ICMS.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias e serviços tomados, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para utilização de créditos fiscais.

Vale salientar, que ao tratar da vedação à utilização de créditos fiscais, o RICMS/BA/2012, no art. 310, Inciso I, alínea “a”, prevê que é vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou a entrada de mercadorias e serviços tomados para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço não forem tributadas, ou forem isentas do imposto.

Por outro lado, conforme art. 290 do mesmo Regulamento (RICMS-BA/12), ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Portanto, como se trata de ICMS sobre o serviço de transporte de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária em que já foi efetuado o pagamento do imposto, não há que se falar em crédito referente ao transporte dessas mercadorias.

Na informação fiscal, o Autuante comentou que em relação aos serviços de transporte, tanto na hipótese de obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por antecipação (art. 298, II e III do RICMS-BA/2012), quanto no caso em que se considera o imposto compreendido na substituição tributária da mercadoria (art. 439, III, “c”, I do mesmo Regulamento), não compete às transportadoras que prestaram serviços ao Autuado qualquer pagamento de imposto. Se o ICMS for antecipadamente devido, cabe ao substituto tributário a sua retenção

Disse que este Auto de Infração não trata da exigência de ICMS não recolhido pelo substituto tributário, e sim do crédito indevidamente utilizado do imposto destacado (e nem sempre recolhido), pelas prestadoras de serviço de transporte, logo, o argumento trazido pelo defendente de que o Auto de Infração não poderia exigir novamente o imposto é um equívoco total.

O Impugnante também alegou que no momento da apuração da base de cálculo para fins da substituição tributária da cerveja, os valores relativos ao frete já foram devidamente incluídos no montante sobre o qual incidiu o ICMS-ST, de modo que nesta mercadoria em especial, o auto de infração jamais poderia apontar a falta de retenção do imposto como justificativa para afastar o direito ao crédito.

Afirmou que é detentor de pleno direito de se creditar de tais valores, tendo por base o Princípio Constitucional da “Não-Cumulatividade Tributária”, e inviabilizar o crédito relativo a tais operações, é, minimamente, violar a Constituição Federal e toda a sistemática do ICMS.

Sobre essa alegação, concordo com o posicionamento do Autuante, de que caso se considere que o preço do frete já compõe a base de cálculo da operação própria (CIF), e reflete na BC da ST, o transportador deve emitir o Conhecimento de Transporte sem destaque do ICMS. Os transportadores que prestaram serviço ao Autuado não deveriam ter feito o destaque do ICMS nos Conhecimentos de Transporte; se o fizeram indevidamente, podem se socorrer do instituto da Restituição de Indébito, mediante processo próprio.



A explicação lógica de que não é cabível o crédito do imposto sobre o serviço de transporte (Frete FOB) pelo remetente da mercadoria com ICMS já pago por substituição tributária, é porque se anularia o único débito do ICMS sobre o frete destacado no Conhecimento de Transporte, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a referida prestação de serviço, ou seja, tornaria o ICMS sobre o transporte uma operação isenta.

Quanto ao argumento relacionado à constitucionalidade da vedação de uso do crédito fiscal, este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167 do RPAF-BA/99.

O Defendente alegou ainda que a aplicação de multa à razão de 60% do valor do imposto configura flagrante desrespeito aos artigos 5º inciso XXII e 170 inciso II da Constituição Federal, que garantem a propriedade privada, além de ferir os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, previsto no art. 150, inciso IV da CF.

Saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, e como já mencionado neste voto, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

O Defendente solicita que avisos e intimações referentes a este processo sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado Vinicius Jucá Alves (OAB/SP nº 206.993), indicando o endereço profissional e endereço eletrônico para receber correspondências.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Concluo pela subsistência da autuação, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios, mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, o que não se observou no presente caso.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269193.0008/21-1**, lavrado contra **HNK INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 24.273.512,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA