

A. I. N° - 269193.0002/21-3
AUTUADO - CERVEJARIA KAISER BRASIL S.A.
AUTUANTES - GERALDO BARROS RIOS e JOILSON SANTOS DA FONSECA
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28/04/2022

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0041-03/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTES ENQUADRADOS 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 23/09/2021, exige crédito tributário no valor de R\$ 13.566.700,50, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da Infração 01 - 01.02.94. - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de serviços de transportes sujeito à Substituição Tributária, nos meses de fevereiro a dezembro de 2019 e janeiro a dezembro de 2020. Demonstrativos às fls. 10 e 11 e CD à fl. 18.

O Autuado impugna o lançamento, fls. 21 a 43, articulando suas razões de Defesa na forma a seguir resumidas.

Depois de reproduzir o teor da acusação fiscal e do enquadramento legal, afirma que o Auto de Infração não merece prosperar, tendo em vista o completo descabimento das acusações que lhe são impostas, sendo que outra não será a conclusão desta Junta de Julgamento, senão pelo cancelamento da autuação.

Assinala que o Auto de Infração deve ser declarado nulo por conta da sua motivação precária. Eis que, de um lado, 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 fez. De outro lado, frisa que a autuação reconhece que o ICMS sobre os serviços de transporte foi destacado e recolhido pelos próprios transportadores, mas nega o seu direito ao aproveitamento de crédito na qualidade de tomadora do frete.

Destaca que o Auto de Infração não seguiu uma linha lógica sobre a infração cometida.

Para que se tenha exemplo da motivação contraditória, no trecho a seguir da autuação, a autoridade fiscal alega que a Impugnante não recolheu o ICMS-ST, mas reconhece que o ICMS foi recolhido pelos transportadores.

Menciona 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.

Assinala que a ausência das 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, cerceado. Pondera que, pela simples leitura do Auto de Infração se verifica que os Autuantes não motivaram de maneira fundamentada as razões para lavratura, tendo apenas mencionado dispositivos legais.

Prossegue ressaltando que nesse sentido, a ausência de motivação é causa de nulidade do ato administrativo. Sobre o conteúdo, alcance e extensão do princípio da motivação, consoante ensinamentos do jurista pátrio, Celso Antônio Bandeira de Melo, cujo trecho de seus ensinamentos reproduz. Remata aduzindo que tal princípio guarda estrita consonância com as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, asseguradas no inciso LV, do art. 5º, da CF/88.

Diz se tratar de conduta inaceitável e incompatível com o rigor que se exige dos atos administrativos, uma vez que o Auto de Infração deve ser claro e preciso, informar com exatidão e detalhamento a infração supostamente cometida e adequá-la ao artigo correto, sem generalidades, sem artigos amplos e frases passíveis de múltipla interpretação.

Observa que, pela leitura do Auto de Infração, tal como lavrado, nenhum cidadão comum, tampouco a mais especializada das defesas técnicas, possui os subsídios necessários para poder combater a imposição em comento, tendo em vista que o referido Auto de Infração é deficiente de requisito essencial aos atos administrativos, que é a motivação, requisito cuja ausência impossibilita a elaboração de qualquer defesa com precisão.

Afirma que o cerceamento de defesa está consubstanciado no fato de que, se o ato administrativo não indica de maneira precisa todos os pressupostos de fato e de direito que determinaram o suposto não recolhimento do tributo - pois este não ocorreu - e nem os aspectos dos documentos fiscais que violaram a legislação baiana, de modo que não poderá se defender de maneira adequada, uma vez que não saberá ao certo do que foi acusada.

Registra ser o que ocorre no vertente caso: objetivando elaborar a presente Impugnação, teve de promover verdadeiro exercício de abstração no intuito de compreender o motivo da cobrança em questão.

Arremata observando que, ante o latente vício demonstrado acima, impõe-se seja reconhecida a nulidade da autuação ora combatida, resguardando-se o direito de a Autoridade Fiscal e lavrar novamente a infração que entenda cabível, observando-se os requisitos acima detalhados.

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

Esclarece, na hipótese de não ser acatada a preliminar de nulidade que, no mérito, melhor sorte não assiste ao Auto de Infração.

Revela que, nos termos apontados pela 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, nos termos trazidos pela alínea "a", do inciso II, do art. 13, da Lei nº 7.014/96.

Acrescenta observando que o art. 298, do RICMS-BA/12, reproduzindo o texto do inciso V, do art. 8º, da Lei 7.014/96, prevê que estarão sujeitos à substituição tributária por retenção as prestações de serviço de transporte inscritas contratadas por contribuintes inscritos no Estado da Bahia, ainda que situadas fora do território baiano. Menciona que a disposição em questão possui por base o art. 128, do CTN e o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor transcreve.

Prossegue observando que o que se está diante nesta figura é o 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.

Pondera que, conforme se verifica do próprio art. 128, do CTN, a responsabilidade tributária por substituição permite excluir a responsabilidade do contribuinte originário ou atribuir a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Lembra que a responsabilidade supletiva foi exatamente o critério escolhido pela legislação baiana para tratar da responsabilidade tributária por substituição.

Revela que o § 3º, do art. 6º, da Lei nº 7.014/96 previu expressamente a responsabilidade solidária dos contribuintes de fato e de direito. Prossegue assinalando ser a legislação clara no sentido de que a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, ficando, inclusive, à critério do fisco exigir o crédito tributário de qualquer um dos sujeitos passivos.

Afirma que ao se fazer uma interpretação *a contrario sensu*, a única conclusão que se pode chegar é que caso o contribuinte substituído efetue o recolhimento do tributo, não é possível cobrar tais valores do substituto tributário correspondente.

Explica que, tendo sido o valor do tributo 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).

Assevera ter sido exatamente o que ocorreu no caso concreto, haja vista que o ICMS foi destacado em todos os conhecimentos de transporte emitidos pelos transportadores (contribuinte substituído) que lhe prestaram serviços (contribuinte substituto), motivo pelo qual o Auto de Infração ora combatido não poderia exigir novamente o mesmo imposto, como se observa por uma pequena amostragem, reproduzindo, às fls. 29 e 30, a cópia dos Conhecimento de Transporte nº 16900, nº 16415 e nº 3705.

Lembra que, no momento da lavratura do Auto de Infração (que lhe imputa o pagamento de mais de 13 milhões de reais somente à título de ICMS), a Fiscalização 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, uma vez que, todo o valor foi devidamente recolhido e, portanto, o direito ao respectivo creditamento é inafastável.

Apresenta esquema, à fl. 30, para ilustrar que, independentemente do recolhimento do ICMS ter ocorrido por ele ou pelo transportador, não houve qualquer prejuízo ao erário.

Destaca que não tendo efetuado o recolhimento do ICMS devido sobre o serviço de transporte, este valor foi recolhido pelos próprios transportadores (contribuinte substituído). Remata asseverando 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 inciso I, do art. 156, do CTN.

Ressalta que o ponto que a Fiscalização deixou de observar no momento da lavratura do Auto de Infração é exatamente este, ou seja, o ICMS já foi devidamente pago, não houve qualquer prejuízo ao erário do Estado da Bahia, na medida em que todo o tributo incidente na operação foi devidamente recolhido, ainda que não tenha sido por ele. Consequentemente, como foi o tomador do referido serviço de transporte e suportou o encargo do tributo, não lhe pode ser negado o direito de crédito do ICMS.

Assinala que, caso este órgão julgador tenha qualquer dúvida sobre o pagamento do ICMS sobre os serviços de transporte que deram ensejo à autuação fiscal, o julgamento do feito deve ser convertido em diligência fiscal que certamente irá verificar que todos os valores foram devidamente recolhidos nas operações questionadas.

Registra ser importante que os fatos sejam analisados nos exatos moldes em que efetivamente ocorreram. Acrescenta observando que, a Fiscalização, ao promover a lavratura da autuação em questão sem realizar tal análise crítica, o que ocorre é uma verdadeira afronta ao princípio da verdade material preconizado como uma das diretrizes do processo administrativo.

Sobre a importância e a finalidade do princípio da verdade real/material, traz à colação os ensinamentos da lavra dos juristas James Marins, Celso Antônio Bandeira de Mello, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López.

Assevera ser inegável que se creditou do ICMS efetivamente pago sobre os serviços de transporte tomados. Frisa que, caso persista qualquer dúvida quanto a esse fato por parte deste órgão julgador, desde já o julgamento deste feito deve ser convertido em diligência, haja vista que a autuação fiscal pecou na clareza da motivação, bem como na análise dos fatos do caso concreto.

Assinala que, somente à título de argumentação, na hipótese de não serem acolhidos os argumentos acima apresentados, algumas notas fiscais objeto da presente autuação se referem à cobrança de ICMS sobre o transporte de cervejas (mercadoria), representando parte relevante da autuação em questão.

Depois reproduzir o art. 8º, da LC nº 87/96 e o art. 8º, da Lei 7.014/96, observa que, tanto na legislação federal, quanto na legislação estadual, há previsão expressa para inclusão do frete na base de cálculo do ICMS-ST.

Destaca que, a incidência do ICMS na sistemática da substituição tributária (“ICMS-ST”) sobre operações com cerveja foi prevista no Protocolo ICMS 11/91, celebrado no âmbito do CONFAZ, que estabeleceu que o imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição deve ser calculado mediante aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destino da mercadoria, sobre (i) o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou, na sua ausência, (ii) o montante formado pelo preço praticado pelo distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista, incluídos o IPI, frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, adicionado da Margem de Valor Agregado (“MVA”); ou ainda (iii) a média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados em seu mercado varejista.

Assinala que, em qualquer caso, 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).

Diz ser esta exatamente a sua situação, eis que no momento da apuração da base de cálculo para fins de 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 de crédito.

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

Arremata frisando que, ao persistir a autuação fiscal ora combatida, 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.

Menciona que outro aspecto questionado pela autoridade fiscal diz respeito ao fato de ter se creditado de valores relativos ao ICMS destacado pelas empresas prestadoras de serviço de transporte.

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

Pelo Princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto na Constituição Federal no art. 155, inciso II, §2º, inciso I, o contribuinte tem o direito de compensar o ICMS devido com o montante cobrado nas etapas anteriores da cadeia operacional.

Observa 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.

Assevera ser direito do contribuinte o creditamento dos valores pagos a título de ICMS. Afirma que a negativa do creditamento implica negar ao contribuinte um direito constitucionalmente garantido, sem qualquer fundamento legal. Ou seja, ao vedar o creditamento do ICMS devidamente quitado na operação comercial, o Estado da Bahia está desrespeitando a própria Constituição Federal. Além disso, a legislação do Estado da Bahia também possui tal previsão, como se denota do art. 28, da Lei Estadual nº 7.014/96, abaixo transcrito:

Da leitura dos artigos trazidos acima, pode-se concluir que o Princípio da Não-Cumulatividade é regra dentro do Sistema Tributário Nacional, tendo sido previsto na Constituição Federal e reproduzido na legislação do Estado da Bahia. Quaisquer óbices que a d. Autoridade Fiscal imponha ao contribuinte para o creditamento de ICMS são inconstitucionais e ilegais, devendo ser afastados de pronto.

Prossegue observando que, mesmo se admitindo 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, conforme os artigos 155, inciso II, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da CF/88, e 20, §1º, da Lei Complementar nº 87/96. Frisa que este entendimento já foi defendido neste CONSEF, conforme voto do i. Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, no julgamento do Processo nº 269197.0014/14-0 - ACÓRDÃO CJF Nº 0301-11/16.

Revela que o 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 Fiscalização, que deve se alinhar ao entendimento deste CONSEF.

Continua aduzindo que, pelo Princípio da Não-Cumulatividade, tem o direito de tomar crédito de todo o ICMS recolhido nas etapas anteriores no momento em que der saída a determinado produto, seja ele sobre a mercadoria ou sobre o frete por ela contratado. Diz ser este exatamente o caso em debate, uma vez que, somente se valeu, tão-somente, daquilo que a lei autoriza.

Sobre a não-cumulatividade do ICMS, reproduz trecho de ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins e Roque Antonio Carrazza.

Afirma que, ao se valer dos créditos relativos ao ICMS pago sobre os fretes de insumos e de diversos bens e mercadorias essenciais para sua atividade, somente se valeu do princípio constitucional da não-cumulatividade, na medida em que possui o direito de se creditar integralmente dos valores pagos nas operações anteriores.

Frisa que, no entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal, firmado sob o tema 1052 de repercussão geral, até mesmo o ICMS cobrado em operações de entrada cuja saída posterior se dá por comodato o direito de crédito deve ser assegurado: (STF, RE 1141756, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 28/09/2020).

Arremata destacando que apenas exerceu o seu direito constitucional e legal ao aproveitamento de crédito sobre os transportes (fretes) contratados, o que certamente acatará este órgão julgador, concluindo pela improcedência da presente Autuação.

Na hipótese de os argumentos expostos até o presente momento não serem admitidos, ou no caso de a exigência fiscal não ser extinta em sua integralidade, assevera, em razão do princípio da eventualidade, não caber a aplicação da multa exigida na autuação ora combatida, e sua respectiva atualização, uma vez que não cometeu as infrações trazidas nos itens acima.

Sustenta que a multa aplicada deve ser integralmente afastada em virtude de seu caráter eminentemente confiscatório, haja vista a evidente ausência de razoabilidade e proporcionalidade do valor da multa aplicada ao caso em análise, no montante equivalente a abusivos 60% do “imposto não recolhido tempestivamente”.

Reafirma que o imposto foi devidamente recolhido pelos prestadores do serviço de transporte. Logo, a aplicação de penalidade de multa à razão de abusivos 60% do valor do imposto configura flagrante desrespeito aos artigos 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, da CF/88, que garantem a

propriedade privada, além de ferir os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, previsto no inciso IV, do art. 150, da CF.

Registra que a melhor doutrina tributária ensina que não é dado ao Estado o direito de estabelecer sanções arbitrárias e confiscatórias que coloquem o cidadão exposto ao abuso de poder, em face da inexistência de critérios precisos e objetivos que limitem a ação do próprio Estado e garantam a incolumidade do indivíduo.

Afirma que a multa aplicada não guarda qualquer proporcionalidade entre o preceito e a sanção. Observa que, ao contrário, se trata de pena fixada visando atemorizar e não apenas lhe punir pelas infrações, objetivando, na verdade, confiscar uma parte de seu patrimônio, em flagrante violação ao princípio constitucional de vedação ao confisco.

Pondera que, respaldado na clássica posição doutrinária no direito pátrio, há de se reconhecer, portanto, o manifesto caráter confiscatório da multa em comento.

Observa ainda que o Supremo Tribunal Federal também já se posicionou de forma contrária à autoridade fiscal aplicar multas sem guardar proporcionalidade com a infração apurada - assim como no caso ora analisado - citando como exemplo os julgados: ADI 551/RJ e o RE 754.554/GO.

Assevera restar claro que a penalidade aplicada pela Autoridade Fiscal não pode ser aceita, na medida em que está muito longe de ser considerada como apenas punitiva, possuindo, na realidade, verdadeira natureza confiscatória, quando se considera que todo o tributo devido na operação foi devidamente recolhido, não tendo qualquer prejuízo ao erário baiano.

Registra ser inevitável reconhecer de plano o caráter confiscatório da multa aplicada no caso concreto que deve ser afastada na integralidade.

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

Requer a realização de sustentação oral na sessão de julgamento do presente Auto de Infração, nos termos do art. 163, do RPAF-BA/99 e do Regimento Interno do CONSEF (Dec. nº 7.592/99).

Solicita que todos os avisos e intimações relativas a este processo sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado Vinicius Jucá Alves (OAB/SP nº 206.993), endereço eletrônico vjuca@tozzinfreire.com.br e com endereço profissional na Rua Borges Lagoa, nº 1328, Bairro Vila Clementino, Município de São Paulo, Estado de São Paulo, CEP 04038-904.

Conclui requerendo que seja:

- i.* Preliminarmente, declarada a nulidade do auto de infração, diante da ausência da descrição correta dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração em combate, acarretando em verdadeiro cerceamento ao seu direito de defesa;
- ii.* Convertido o julgamento do presente processo administrativo em diligência, nos termos do art. 32, da Lei Estadual nº 12.209/11, bem como no art. 45, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, visando exclusivamente elucidar a verdade material dos fatos, de modo que a I. Autoridade Administrativa tenha condições de confirmar que todo o ICMS do qual se creditou foi devidamente destacado pelas transportadoras no momento da emissão dos Conhecimentos de Transporte, bem como que se segregue os valores relativos às operações com cervejas que, devido sua natureza, já possuem o valor do frete devidamente incluído na base de cálculo do ICMS-ST;
- iii.* Reconhecido que foi devidamente destacado nos conhecimentos de transporte, bem como seja segregado os valores correspondentes às cervejas, que já possuem o valor do frete devidamente incluído no recolhimento do ICMS-ST;
- iv.* Julgada improcedente a autuação, com o seu cancelamento integral, em razão da insubsistência da infração contida no Auto de Infração;
- v.* Caso assim não se entenda de pronto, que o julgamento seja convertido em diligência para que a autoridade fiscal certifique que todo o ICMS incidente na operação foi devidamente pago; e

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

A equipe de Autuantes presta informação fiscal fls. 151 a 155.

No que concerne à preliminar de nulidade articulada pelo Impugnante por conta de uma suposta “motivação precária”, explica que o texto padrão do Sistema da SEFAZ para autos de infração - SLCT, mesmo sucinto é bastante claro; copio: *Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária*. Assevera ser esta a motivação para a imputação ora contestada e que não é precária.

Revela que no texto complementar, cita os textos legais que tratam do objeto sob litígio, para mostrar que, para os 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-1 do mesmo regulamento), não compete às transportadoras que prestaram serviços à imputada qualquer pagamento de imposto.

Menciona que se o ICMS for antecipadamente devido, cabe ao substituto tributário a sua retenção (no caso, à Kaiser Br); na 2ª hipótese, não há que se falar em destaque ou pagamento do imposto. Destaca que não foi afirmado pela Fiscalização que o imposto foi destacado e recolhido pelas transportadoras, pois como se lê no texto complementar destacado, o contribuinte *utilizou-se de crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transporte de transportadoras inscritas neste Estado (não optantes pelo Simples Nacional) e em outras UF*; em seguida, afirma, isto sim, que *muitas dessas transportadoras de outros estados nem mesmo fizeram o recolhimento por GNRE (embora este fato seja irrelevante para o objeto da imputação)*.

Frisa que o texto termina com o trecho destacado pela Defesa e reproduzido acima, onde é narrado de modo claro o procedimento (o fato, pois) adotado pelo demandado no caso em questão.

Assinala não saber se o cidadão comum seria capaz de combater a imposição em comento, mas para uma defesa técnica ser capaz de fazê-lo não é necessário um exercício de abstração, basta não estar acometida por uma alta dose de distração.

No que diz respeito à negativa do direito ao aproveitamento de crédito pelo Impugnante na qualidade de tomador do frete, diz ser este, exatamente, o motivo deste contencioso.

Depois de sintetizar os argumentos alinhados pela Defesa afirma que de pronto, o que se percebe é que o Impugnante pretende aniquilar o instituto da substituição tributária ou, no mínimo, subvertê-lo.

Observa que, o Autuado ao promover uma interpretação heterodoxa das normas de regência, faz um recorte do art. 6º, da Lei 7.014/99, omitindo o inciso que inclui transportadores como responsáveis solidários nas situações enumeradas, cujo teor reproduz.

Ao cuidar do mérito traz um arrazoado do instituto da Substituição Tributária à luz do CTN, para em seguida estribar-se no parágrafo 3º, do art. 6º, da Lei 7.014/96; aduzindo que a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído; que, caso o substituído efetue o recolhimento do tributo, não é possível cobrar tais valores do substituto tributário correspondente; de tal modo, 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); Arremata dizendo que isto é exatamente o que ocorreu, motivo pelo qual o auto de infração ora combatido não poderia exigir novamente o mesmo imposto.

Quanto ao alegação da Defesa de já ter recolhido do ICMS sobre o frete nas operações com cervejas, ressalta que o Impugnante argui 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, portanto, o auto de infração jamais poderia apontar a falta de retenção do imposto como justificativa para afastar o direito ao crédito, fl. 34, que, ao persistir a autuação fiscal ora combatida, o Estado da Bahia receberá o ICMS sobre parte das mercadorias autuadas pela terceira vez, o que seria enriquecimento sem causa do Estado, fl. 35.

Ao tratar da não cumulatividade e da possibilidade de aproveitamento do valor relativo ao ICMS destacado pelos prestadores dos serviços de transporte, assinala que o Defendente basicamente, argumenta que a impossibilidade de utilização do crédito seria uma afronta ao preceito constitucional da Não-Cumulatividade do imposto.

Observa que o Impugnante pretende aniquilar o instituto da Substituição Tributária ou, no mínimo, subvertê-lo. Afirma que a Defesa promove uma interpretação heterodoxa das normas de regência começando pelo recorte que faz do art. 6º, da Lei 7.014/96, no qual se observa que, de propósito, foi deixado de citar o inciso que inclui os transportadores como responsáveis solidários nas situações enumeradas. Diz suprir essa lacuna deixada pela Defesa reproduzindo o teor do referido inciso.

Explica que, claramente, no presente caso, não se está tratando da Substituição Tributária. Observa que o art. da Lei 7.014/96 que trata do tema, estribado no art. 128, do CTN, é o 8º, cujo teor reproduz.

Assevera não haver margem a interpretação, eis que o Sujeito Passivo não pode escolher ser ou não ser substituto tributário; os agentes do Sujeito Ativo não precisam verificar se o contribuinte substituído fez algum recolhimento de imposto para só então exigir do contribuinte substituto a sujeição ao comando legal. Afirma que seria uma total subversão (na prática a extinção) do instituto da Substituição Tributária, mas é o que pretende o Impugnante.

No tocante à ponderação da Defesa de que: *caso o substituído efetue o recolhimento do tributo, não é possível cobrar tais valores do substituto tributário; 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*, registra que este Auto Infração não trata da exigência do ICMS não recolhido pelo substituto tributário e sim do crédito indevidamente utilizado do imposto destacado (e nem sempre recolhido) pelas prestadoras do serviço de transporte, nessas operações. Afirma que o argumento trazido pelo Defendente de que *o Auto de Infração ora combatido não poderia exigir novamente o mesmo imposto* é um equívoco total e não cabe aqui.

Observa que o supra aludido argumento não cabe nesta autuação, mas, entretanto, quanto à possibilidade de ser exigido pelo Fisco o imposto que deixou de ser recolhido pelo substituto tributário. Não há unanimidade quanto ao cabimento desta exigência, mormente à luz do art. 439-III-c-1, do RICMS-BA/12, que trata do transporte de mercadoria vendida a preço CIF, cujo teor transcreve.

Frisa que esta é uma discussão que poderá ser trazida a esta egrégia Corte em outro instante, já que não é o objeto deste contencioso.

Assinala que, de tudo até aqui visto, o que se extrai é: quando o ICMS sobre frete de mercadoria vendida a preço CIF é antecipadamente devido, cabe ao tomador a sua retenção e recolhimento, na condição de substituto tributário. Revela que no caso em que se considera que o preço do frete já compõe a Base de Cálculo da operação própria e reflete na base de cálculo da ST, o transportador deve emitir o Conhecimento de Transporte sem destaque do ICMS.

Afirma que, qualquer que seja a tese acatada, os transportadores que prestaram serviço ao litigante não deveriam ter feito o destaque de ICMS nos Conhecimentos de Transporte e, se o fizeram indevidamente, podem se socorrer do instituto da Restituição de Indébito, mediante processo próprio na forma prevista no RPAF-BA/99, onde deverão provar o recolhimento do imposto (indevidamente) lançado.

Arremata destacando que, em nenhuma hipótese, a seu juízo, um imposto indevidamente lançado pode ser aproveitado por um terceiro.

Quanto à alegação defensiva que trata da não cumulatividade do imposto, observa não caber neste contencioso, haja vista que nenhum imposto está sendo cobrado e sim a utilização indevida de crédito.

Quanto à contestação da multa aplicada, afirma que se abstém de comentar o quanto ali posto, tendo em vista a pacificação já existente neste colendo colegiado sobre o tema.

No que diz respeito à solicitação de perícia, afirma não haver razão para a perícia solicitada, tendo em vista que as questões postas pelo Impugnante são, precipuamente, de mérito.

Conclui pugando pela procedência do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento, o patrono do Autuado Dr. Caio Sicchieri Albarello, OAB SP N° 424.331 reiterou todos os argumentos já alinhados em sua impugnação. O Autuante também, em sustentação oral, reprisou os fundamentos da autuação pugando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Em sede de preliminar, o sujeito passivo suscitou a nulidade da autuação por falta de motivação. Aduziu que o Auto de Infração não deixa claro os exatos fatos que deram origem à lavratura da autuação, ao fazer alegações desconexas e genéricas dos fatos, com isso, não motivando de maneira fundamentada as razões que culminaram com a exação pretendida pelo Fisco, se constituindo, assim, grave cerceamento ao seu direito de defesa.

Ao compulsar os autos, precipuamente seus elementos constitutivos, não vislumbro qualquer ofensa ao direito de ampla defesa do Impugnante, muito menos ausência de motivação da peça acusatória, eis que lastreada que fora a apuração da irregularidade na Escrituração Fiscal Digital - EFD fornecida pelo próprio estabelecimento, se afigura ainda alicerçada em descrição clara e objetiva do ilícito tributário imputado, contemplando ainda descrição complementar circunstanciada dos fatos que motivaram a acusação fiscal.

As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Ademais, resta nitidamente demonstrado nos autos, pela desenvoltura com que as razões de Defesa foram precisa e especificamente articuladas pelo sujeito passivo em sua peça impugnatória, denotando de forma indelével seu pleno conhecimento do que estava sendo acusado.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos, o enquadramento legal da irregularidade apurada, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido.

Por isso, afastado a preliminar de nulidade suscitada, haja vista que o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses preconizadas pela legislação de regência, especialmente as constantes do art. 18 do RPAF-BA/99, que pudesse inquirir de nulidade da autuação.

Indefiro de plano a solicitação de diligência e perícia solicitada pelo autuado. Observo que a diligência se presta a esclarecer dúvida porventura existente, mas se para convencimento dos Julgadores não se faz necessária, nos termos do art. 147, inciso I, alínea "a" do RPAF-BA/99, a realização de diligência pode ser dispensada. Neste caso, entendo que já se encontram presentes no PAF, os elementos necessários e suficientes para decisão sobre a lide.

No mérito, o Auto de Infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de serviços de transportes sujeito à Substituição Tributária. Foram glosados créditos fiscais relativos a serviços de frete interestaduais tomados pelo Impugnante, de produtos de sua fabricação destinados à venda, consoante demonstrativos às fls. 10 e 11 e CD à fl. 18, cujas cópias foram devidamente entregues de acordo com recibo acostado à fl. 08.

De início, convém salientar, por entender ser importante, que o Impugnante declarou expressamente em sua Defesa, fl. 22, 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 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação, por meio da sistemática de substituição tributária - ICMS-ST”.

Por seu turno, as operações objeto da acusação são regidas pela legislação baiana do imposto pelo arcabouço normativo a seguir reproduzido:

Lei 7.014/99

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

[...]

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal;”

v

“Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:

I – transportador autônomo;

II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;

[...]

§2º *Relativamente ao disposto no caput, 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 sujeito passivo por substituição, lançará em sua escrita fiscal o valor do imposto retido no Registro E210, como débito especial;

§3º *A substituição tributária relativa a prestações de serviço de transporte implica que:*

I – a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - art. 298, do RICMS”;

II – em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos, a transportadora fará constar declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;

III - em substituição à exigência do inciso II do §3º deste artigo, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 05 (cinco) anos;

IV – no transporte de pessoas, mediante contrato celebrado na forma escrita, poderá ser postergada a emissão do CT-e OS até o final do período de apuração do imposto.”

“Art. 439. No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:

[...]

III - por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, o transporte da mercadoria será acobertado pela Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, devendo-se observar o seguinte:

[...]

c) tratando-se de transporte de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - nas operações internas e interestaduais, tendo em vista que o valor do frete está incluído na base de cálculo da operação própria do remetente e, por conseguinte, se reflete na base de cálculo da substituição tributária relativa à mercadoria, a empresa transportadora, ao emitir o Conhecimento de Transporte, não destacará o ICMS, nele fazendo constar, além dos demais requisitos, a expressão “Imposto compreendido na substituição tributária da mercadoria;”

Em suas razões de Defesa para se eximir da acusação fiscal, o Autuado, em síntese, alicerçou seus argumentos sob os seguintes pilares: **i** - o recolhimento do ICMS sobre os fretes foi efetuado pelos próprios prestadores dos serviços de transporte, invocando a solidariedade prevista no art. 6º da

Lei 7.014/96, insinuando que não houve qualquer prejuízo ao erário estadual e; *ii*) - recolheu o ICMS sobre o frete nas operações com cerveja.

Como se depreende claramente da acusação fiscal, devidamente circunstanciada, acompanhada de demonstrativos indicando pormenorizadamente a origem da exação e o enquadramento legal, os presentes autos tratam tão-somente da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de Serviços de Transporte sujeitos ao regime de Substituição Tributária, para os quais os prestadores do serviço de transporte estão expressamente impedidos, ao emitir o Conhecimento de Transporte, de destacar o imposto - item 1, da alínea “c”, do inciso III, do art. 439 do RICMS-BA/12. Crédito fiscal esse que foi indevidamente apropriado pelo Autuado.

Ora, as operações arroladas no levantamento fiscal estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária, o que significa dizer, que de acordo com a legislação, o Autuado, na qualidade de contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, é indubitavelmente responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados.

Qualquer procedimento que se afaste do quanto preconizado expressamente pela legislação de regência, como ocorrera na presente autuação desnatura o funcionamento do Instituto da Substituição Tributária, que visa legalmente promover a eficácia da aplicação da legislação tributária, eliminando a pulverização de muitos, ao concentrar em poucos contribuintes as operações alcançadas pelo imposto, instituindo a responsabilidade tributária por substituição, na medida em que se atribui à terceira pessoa (vinculada ao fato gerador), a obrigatoriedade pelo recolhimento do tributo devido na operação efetuada pelo contribuinte que efetivamente praticou o fato gerador.

No que diz respeito à alegação defensiva de que o presente Auto de Infração não poderia exigir novamente o mesmo imposto, uma vez que o ICMS foi destacado em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos pelos transportadores que prestaram serviços e todo o valor foi devidamente recolhido, não havendo qualquer prejuízo ao erário do Estado da Bahia, e, portanto, o direito ao respectivo creditamento é inafastável, consigno que a utilização de crédito fiscal é regida com rigor e especificidade nas entradas de mercadoria nos serviços tomados, o que obriga ao contribuinte a observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para sua apropriação.

Tanto é assim, que a alínea “a”, do inciso I, do art. 310 do RICMS-BA/2012, ao tratar e delimitar à utilização de créditos fiscais, prevê que é vedado ao contribuinte se creditar do imposto relativo à aquisição ou à 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, do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço não for tributada ou for isenta do imposto.

Assim, no presente caso, não há que se falar em crédito referente ao transporte dessas mercadorias, eis que 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.

No que concerne à alegação do Defendente de 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, uma vez que, com base o Princípio Constitucional da “Não-Cumulatividade Tributária”, é detentor de pleno direito de se creditar de tais valores, e inviabilização do crédito relativo a tais operações viola a Constituição Federal e toda a sistemática do ICMS - comungo com o entendimento esposado pelos Autuante de que caso se considere que o preço do frete já compõe a base de cálculo da operação própria (CIF) e reflète*

na BC da ST, o transportador deve emitir o Conhecimento de Transporte sem destaque do ICMS, o que não ocorrerá no presente caso. Como os transportadores destacaram indevidamente o ICMS nos Conhecimentos de Transporte, podem, dentro do período decadencial, requerer a Restituição de Indébito mediante processo próprio.

Em relação à alegação no tocante à constitucionalidade da vedação de uso do crédito fiscal, consigno que falece competência à Junta de Julgamento Fiscal para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, lhe descabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167 do RPAF-BA/99.

Do mesmo modo, no que concerne à aplicação de multa à razão de 60% sobre o valor do imposto, apontada pelo Defendente como flagrante desrespeito aos artigos 5º, inciso XXII e 170, inciso II da CF/88, 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, esclareço que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é a legalmente prevista para a irregularidade apurada, e como já mencionado, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do inciso I, art. 167 do RPAF-BA/99.

Logo, nos termos expendidos, concluo pela subsistência da autuação, considerando que não foi observado no presente caso as exigências da legislação pertinente para a utilização do crédito fiscal, que deve ser efetuada mediante documento fiscal idôneo.

Por fim, o autuado requer que todos os avisos e intimações alusivas ao feito, seja encaminhada exclusivamente em nome do advogado Vinicius Jucá Alves (OAB/SP nº 206.993), endereço eletrônico vjuca@tozzinifreire.com.br e com endereço profissional na Rua Borges Lagoa, nº 1328, Bairro Vila Clementino, Município de São Paulo, CEP 04038-904. Consigno não haver impedimento para que tal providência seja adotada. Porém, observo que de acordo com inciso III, do art. 26 do RPAF-BA/99, a intimação deve ser endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos artigos 108 e 109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber os avisos e intimações.

Ante o 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 **269193.0002/21-3**, lavrado contra **CERVEJARIA KAISER BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 13.566.700,50**, acrescido da multa de 60% previstas na alínea “f”, do inciso II, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA