

PROCESSO - A. I. Nº 269140.0004/22-7
RECORRENTE - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0037-03/23-VD
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/08/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0250-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Cabe ao tomador do serviço, quando inscrito na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS referente às prestações sucessivas de transporte interestadual de carga. A legislação tributária aplicável, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, que deverão ser realizados de forma distinta das operações normais do estabelecimento. A legislação estadual não autoriza compensação de saldo credor do imposto, relativamente às operações próprias da recorrente, com débitos decorrentes de operações sujeitas ao regime de substituição tributária. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão de primeiro grau por meio da qual foi julgado Procedente o Auto de Infração lavrado em 28/06/2022 (notificado em 01/07/2022- fl. 101), a exigir crédito tributário no valor de R\$ 5.859.835,70, acrescido da multa de 100%, em períodos de apuração variados ao longo do exercício de 2019, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim descrita:

***Infração - 07.14.01** - falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais.*

Afirma o autuante que:

Esta infração ocorreu quando o estabelecimento contratou sucessivas operações de prestação de serviço de transporte com retenção de ICMS-ST e não realizou o recolhimento devido, conforme determinam os Artigos 298 e o Inciso XIII do Art. 332, do RICMS, aprovado pelo Decreto 13780/12. Em diversos meses lançou o débito, indevidamente, no Livro de apuração, como OUTROS DÉBITOS e fez a compensação com o saldo credor existente. Conforme demonstrativos analíticos e resumo anexados ao Auto de infração, assim como livro de Apuração extraído da EFD.

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal julgou o feito à unanimidade, consoante as razões do voto condutor abaixo transcritas:

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pela autuante, foram fornecidas ao Defendente cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo ao Autuado, a infração apurada foi descrita de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

O Autuado requereu a conversão do julgamento em diligência, no sentido de que fossem confirmados os elementos trazidos aos autos com a Defesa.

Fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pela Autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, o Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de janeiro a junho, agosto a outubro de 2019.

De acordo com a descrição dos fatos, essa infração ocorreu quando o estabelecimento contratou sucessivas operações de prestação de serviço de transporte com retenção de ICMS-ST e não realizou o recolhimento devido, conforme previsto no art. 298 e inciso XIII do art. 332 do RICMS-BA/2012. Em diversos meses lançou o débito, indevidamente no livro de apuração, como Outros Débitos e fez a compensação com o saldo credor existente.

O fato apurado no presente lançamento é quanto à responsabilidade do Autuado pelo recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, na condição de substituto tributário. O Defendente não contesta os dados numéricos do levantamento fiscal e não desconhece a sua responsabilidade tributária, ao afirmar que é incontroversa a ocorrência dos fatos geradores, e o valor devido foi regularmente apurado e pago via abatimento em seu saldo credor, por meio de conta corrente do ICMS.

Nas razões de defesa foi destacado que o lançamento tributário decorre do fato de a Fiscalização não ter concordado com a escrituração nos livros fiscais dos débitos de ICMS-retido a título de “Outros Débitos” e, assim, ter compensado esses valores com os créditos do imposto apropriados pela unidade autuada no regime normal de apuração do ICMS.

O Autuado afirmou que não havia norma na legislação estadual, no período autuado, que determinasse que o ICMS-retido não poderia ser escriturado nos livros fiscais ligados ao imposto estadual e que, assim, não deveria compor a apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia.

Antes de entrar no mérito dos argumentos para justificar o acerto de sua conduta, o Defendente alegou que além das exceções à não cumulatividade previstas no texto constitucional e na LC 87/96, a própria CF prevê a possibilidade de uma sistemática alternativa de apuração e recolhimento do ICMS, em que um contribuinte eleito pela legislação substitui os demais contribuintes integrantes da cadeia de circulação jurídica de uma mesma mercadoria.

A Autuante ressaltou que conforme a Lei Complementar nº 87/96, a matéria ficou devidamente regulamentada, estabelecendo regras para a definição de responsabilidade e base de cálculo para fins de substituição tributária, aplicação nas operações interestaduais e direito do contribuinte substituído à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Observe que conforme estabelece o artigo 5º da Lei Complementar 87/96, a Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

O art. 6º da referida Lei estabelece que a Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Neste caso, a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto, e a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado (§§ 1º e 2º do mencionado art. 6º).

Dessa forma, o Estado da Bahia, através da Lei nº 7.014/96, no art. 8º, V, atribuiu ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a responsabilidade 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.

O Defendente afirmou que realizou o recolhimento integral do imposto devido e o ponto de discussão aqui reside na assimilação de que os pagamentos que realizou por meio de dedução do saldo credor são válidos e atendem aos ditames legais para quitação de sua obrigação tributária.

Alegou que cabe à Fiscalização aceitar que o fato de não ter sido efetivamente recolhido valores a título de ICMS aos cofres públicos no período de janeiro a junho e agosto a outubro de 2019 é uma decorrência natural da não cumulatividade do imposto, tal como previsto na CF, na LC 87/96 e na própria legislação baiana.

Disse não restar dúvidas de que inexistem fundamentos legais capazes de sustentar a acusação fiscal formulada pela Fiscalização, motivo pelo qual o Auto de Infração ora impugnado deve ser integralmente cancelado.

A Autuante afirmou que o Defendente confundiu dois regimes de apuração de obrigação tributária do ICMS, o da substituição tributária com o regime normal de apuração própria, conforme cópias dos livros de apuração apensados ao Processo (fls. 81 a 98).

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

Conforme previsto no art. 305 do RICMS-BA/2012, “no regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal”.

O § 4º desse mesmo artigo define o que constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

- I. o valor resultante da aplicação da alíquota cabível à base de cálculo prevista para a operação ou prestação tributada, obtendo-se o valor a ser lançado na escrita fiscal do contribuinte;*
- II. o valor dos créditos estornados;*
- III. o valor correspondente à diferença de alíquotas:*
 - a. nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;*
 - b. nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;*
- IV. o valor do eventual saldo devedor apurado no final do período quando transferido de estabelecimento da mesma empresa;*
- V. o valor do imposto devido ao Estado da Bahia correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual decorrente de operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado em outra unidade da federação.*

Observe não se encontra previsto no dispositivo acima mencionado o ICMS retido pelo contribuinte na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais, que é o caso do imposto exigido na autuação. Portanto, não existe fundamento legal para o lançamento realizado pelo Autuado em conta-corrente fiscal em relação ao ICMS-ST, objeto do presente Auto de Infração.

A obrigação de escrituração do imposto retido está adstrita ao campo “observações” do livro Registro de Apuração do ICMS (§ 2º, II do art. 298). O tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações interestaduais de serviço de transporte, é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, por isso, deve efetuar a retenção do imposto, que será recolhido no prazo previsto na legislação (art. 332, XIII do RICMS-BA/2012), inexistindo dúvida quanto à mencionada obrigação pelo Contribuinte.

Sobre a multa aplicada, o Defendente afirmou que o imposto devido foi compensado com créditos de ICMS validamente aproveitados. Logo, na pior das hipóteses, pode-se contestar a forma como os débitos de ICMS-retido foram extintos, mas jamais pode-se admitir a atribuição de acusação de que o imposto não foi quitado, o que, por sua vez, torna ilegítima a penalidade lançada na autuação.

Alegou que a penalidade imposta não é adequada, a qual, corresponde a 150% do imposto tido como devido, haja vista que a Fiscalização considerou que houve a retenção do imposto, mas não foi recolhido o ICMS-retido no período autuado.

Afirmou ser evidente que essa penalidade é aplicável a contribuintes que promovam a retenção do ICMS, mas que deixam de quitar seus débitos perante o Estado da Bahia, e que este não é o seu caso, porque escriturou corretamente os valores devidos, os quais compuseram a apuração mensal do ICMS devido em face do Estado da Bahia.

Considerando que o autuado, na qualidade de responsável por substituição, está sujeito às penalidades por infração à legislação tributária, quando não recolhe o imposto na forma estabelecida na mencionada legislação, entendo que está correta a multa aplicada ao caso em análise, conforme art. 42, IV, “a” da Lei 7.014/96, devendo mantido o percentual de 100%, conforme redação atual do mencionado dispositivo legal, abaixo reproduzido.

Art. 42

...

V - 100% (cento por cento) do valor do imposto:

a. retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente;

A redação atual do inciso V do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

O Defendente afirmou que referida falta de retenção que impõe penalidade mais branda. Pleiteou a reclassificação da penalidade lançada, e restando comprovado que o princípio constitucional da vedação ao confisco é aplicável às multas, a penalidade imposta no presente Auto de Infração é abusiva, dado seu caráter desproporcional à suposta infração que lhe foi imputada.

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Concluo que está caracterizado que houve prestações sucessivas na situação em exame, sendo legítima a exigência fiscal, restando configurada a responsabilidade do Autuado pelo lançamento e recolhimento do ICMS nas prestações sucessivas de serviço de transporte.

Por fim, o Defendente indicou o 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 de Marcelo Bez Debatin da Silveira.

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.

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

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da Decisão de piso com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- a) após considerações doutrinárias a respeito da legislação tributária (RICMS, Lei Complementar nº 87/96, art. 155 da Constituição Federal), sobre o princípio da não-cumulatividade, sobre a distinção entre o ICMS em substituição tributária (ICMS-ST) e o ICMS devido em operações de transporte, retido e recolhido pelo tomador do serviço (ICMS-retido), conclui que “*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*”;
- b) aprofunda a distinção entre as figuras do ICMS-ST e do ICMS-retido, aduzindo que o tomador é o sujeito passivo e a acusação do Fisco não encontra respaldo em qualquer dispositivo da legislação baiana vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, pois não havia artigo no RICMS/BA que determinasse de forma clara que o ICMS-retido previsto no artigo 298 daquele Regulamento deveria ser apurado, lançado e recolhido de forma apartada, tanto assim que legislação subsequente veio a modificar a legislação para aclará-la;
- c) destaca como “prova irrefutável” que o Decreto nº 19.384, de 20.12.2019, com efeitos a partir de 01/01/2020, 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:

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;

- d) que a ausência de norma clara na legislação estadual teria autorizado 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;
- e) tece ainda alentadas considerações sobre o caráter abusivo (100%) da penalidade aplicada, afirmando-a desproporcional, uma vez que os valores do ICMS-retido foram adimplidos no âmbito da não-cumulatividade do imposto, tornando a imposição de penalidade abusiva e confiscatória - e transcreve excertos de julgados do STF.

Conclui requerendo provimento ao recurso para julgar totalmente improcedente o Auto de Infração.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos e por considerá-los regularmente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão para julgamento. Nesta oportunidade, se fez presente a representante Sra. Anita de Paula dos Santos Araújo, participando do julgamento em nome da Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Constato que a lide é reiterativa, e o Sujeito Passivo figurou nos PAFs julgados por meio dos Acórdãos CJF nºs 0373-11/17, de 15/12/2017, e 0355-12/21-VD, de 17/11/2021, cujos entendimentos são semelhantes ao que adoto neste 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 à 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 é, a princípio, devido pelos prestadores de serviço de transporte contratados pela recorrente (art. 5º, § 2º, inciso II da Lei nº 7.014, de 04/12/1996), em uma etapa subsequente do ciclo econômico. Ou seja, não se trata de imposto próprio do estabelecimento autuado. A Lei ainda comete ao tomador do serviço de transporte a posição de sujeito passivo “por substituição” (art. 8º, inciso V da Lei nº 7.014, de 04/12/1996).

Desse modo, e considerando que a lide é reiterativa e a interpretação da norma já é recorrente, não se trata de um entendimento novo. Nesse sentido, rejeito a adução do Sujeito Passivo de que a modificação promovida no art. 298 do RICMS-BA/12 haja alterado o quadro normativo, sendo cediço que a disposição legislativa explicitamente interpretativa se aplica a situações pretéritas (art. 106, inciso I, do CTN), o que sequer me parece seja o caso da alteração redacional que apenas aperfeiçoou a compreensão da norma consoante já aplicada.

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, acerca da tese recursal sobre o caráter confiscatório da multa aplicada na autuação, considero que a conduta descrita se amolda à hipótese eleita pela Fiscalização. Assim, sem razão a recorrente, devendo-se reiterar que 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 me valendo 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. Refutam-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 das ressalvas pessoais e acadêmicas desta relatoria, 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 **269140.0004/22-7**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.859.835,70**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de julho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS