

A. I. N° - 269193.0002/22-1  
AUTUADO - CERVEJARIA HNK BR S/A  
AUTUANTE - GERALDO BARROS RIOS  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 15.02.2023

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0006-01/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE SUJEITO À 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. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência, lavrado em 16/03/2022, cuida de exigência de imposto no valor histórico de R\$ 1.292.214,89, mais multa de 60%, em face da seguinte acusação:

Infração 01 – 001.002.094: Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente a aquisição de serviço de transporte, sujeito a substituição tributária, nos meses de janeiro dezembro 2019.

*O Art. 298 Inc. II e III do RICMS/2012 estabelece que 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: II - empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional; III - empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional. O contribuinte, na qualidade de tomador dos serviços para transporte das vendas interestaduais, não realizou tal retenção e ainda se utilizou de crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transporte de transportadoras inscritas neste Estado (não optantes pelo Simples Nacional) e em outras UF, muitas sem o recolhimento por GNRE (mesmo que não altere o objeto da imputação). No ANEXO A desta infração tem-se o Demonstrativo Sintético da irregularidade, e o conteúdo completo encontra-se no CD de Arquivos Eletrônicos anexado a este PAF.*

Enquadramento legal: art. 298, I, II, §§ 2º, 3º e 4º, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Multa aplicada: art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 08/04/2022 (DT-e à fl. 10), e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 08/06/2022, peça processual que se encontra anexada às fls. 12 a 33. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, conforme Instrumento de Procuração e de Substabelecimento às fls. 39 a 44.

O Impugnante inicia sua peça fazendo um resumo dos fatos, além de transcrever a infração e os dispositivos legais que lhe foram imputados.

Em seguida suscita preliminar de nulidade por falta de motivação.

Diz que de um lado, a autuação aponta como infração a utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de serviço de transporte pela Impugnante, que deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS por substituição tributária, mas supostamente não o fez. Acrescenta que por outro lado, a

autuação reconhece que o ICMS sobre os serviços de transporte foi destacado pelos próprios transportadores, mas nega o direito ao aproveitamento de crédito pela Impugnante na qualidade de tomadora do serviço de frete.

Entende 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.

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

Expõe que a ausência de motivação é causa de nulidade do ato administrativo, e cita ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Melo, sobre o princípio da motivação, bem como o artigo 5º, LV, da C.F., que versa sobre as garantias à ampla defesa e ao contraditório.

Pontua 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.

Reclama que objetivando elaborar a presente Impugnação, a contribuinte teve de promover verdadeiro exercício de abstração no intuito de compreender o motivo da cobrança em questão.

Assim, diz que deve ser reconhecida a nulidade da autuação ora combatida.

Assinala que em que pese a deficiente demonstração das razões que levaram à autuação, a Impugnante presumiu que lhe foi imputada ausência de recolhimento dos valores relativos ao ICMS-ST devido nos fretes, apesar de a Autoridade Fiscal reconhecer que o ICMS devido sobre o serviço de transporte foi recolhido pelos transportadores.

Em seguida passa a tecer considerações sobre o local da prestação do serviço de transporte, trazidos pelo artigo 13, inciso II, alínea “a” da Lei Estadual nº 7.014/96, acrescentando que o artigo 8º, inciso V da mesma lei, prevê que estarão sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviço de transporte interestaduais ou intermunicipais.

Assinala que a disposição em questão possui por base o artigo 128 do Código Tributário Nacional e o 6º da Lei Complementar nº 87/96, que transcreve.

Afirma 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.

Menciona que a responsabilidade supletiva foi exatamente o critério escolhido pela legislação baiana para tratar da responsabilidade tributária por substituição (art. 6º, § 3º da Lei Estadual nº 7.014/96).

Dessa forma, comenta 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, à critério do fisco exigir o crédito tributário de qualquer um dos sujeitos passivos.

Assevera que 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.

Afirma ter sido exatamente o que ocorreu no caso concreto, ou seja, que o ICMS foi destacado em todos os conhecimentos de transporte emitidos pelos transportadores (contribuinte substituído) que prestaram serviços à Impugnante (contribuinte substituto), motivo pelo qual considera que o auto de infração ora combatido não poderia exigir novamente o mesmo imposto, e que na situação em comento há direito ao creditamento.

Apresenta ilustração à fl. 20, visando demonstrar que, independentemente do recolhimento do ICMS ter ocorrido pelo Impugnante ou pelo transportador, não houve qualquer prejuízo ao erário.

Considera que, ainda que a Impugnante não tenha efetuado o recolhimento do ICMS/ST, este valor foi constituído e pago pelos próprios transportadores (contribuinte substituído), e que assim, o ICMS que não foi objeto de substituição tributária pela Impugnante não deixou de ser pago pelos transportadores.

Expõe que como a Impugnante foi a tomadora do referido serviço de transporte e suportou o encargo do tributo, que foi destacado nas notas fiscais, não lhe pode ser negado o direito de crédito do ICMS.

Ressalta que ao analisar a operação em sua integralidade, resta claro que, seguindo o enquadramento legal apresentado no auto de infração, bem como fazendo a correta análise da planilha de cálculo elaborada pela Autoridade Fiscal, não houve qualquer prejuízo ao erário baiano, sendo que todo o ICMS devido na operação foi integralmente pago.

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

Reclama que a autuação afronta ao princípio da verdade material preconizado como uma das diretrizes do processo administrativo, e cita ensinamentos de alguns doutrinadores sobre o tema.

Em seguida passa a transcorrer sobre a não cumulatividade do ICMS e a possibilidade de aproveitamento do valor relativo ao ICMS destacado pelos prestadores de serviços de transporte.

Aduz que o postulado do princípio da não cumulatividade está previsto na Constituição Federal, notadamente no artigo 155, inciso II, § 2º, inciso I, assegurando ao contribuinte do ICMS o direito de compensar o tributo devido com o montante cobrado nas etapas anteriores da cadeia operacional.

Menciona que ao vedar o creditamento do ICMS devidamente constituído e destacado nas notas fiscais de entrada de insumos, o Estado da Bahia está desrespeitando a própria Constituição Federal, como também sua própria legislação, como se denota do artigo 28 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Assinala que, 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, conforme os artigos 155, inciso II, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal, e 20, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96. Cita entendimento defendido neste CONSEF, conforme voto do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel no julgamento do Processo nº 269197.0014/14-0 (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL – ACÓRDÃO CJF Nº 0301-11/16):

Lembra que o caso em tela não se refere a isenção ou não incidência do imposto, e ratifica o entendimento de que não há que se falar em qualquer vedação ao creditamento, contestando a autuação.

Pontua que na remota hipótese de não serem acolhidos os argumentos acima apresentados, tem-se ainda que 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.

Transcreve o art. 8º da LC nº 87/96, bem como o art. 8º, § 6º, da Lei nº 7.014/96, observando que tanto na legislação federal, quanto na legislação estadual, há previsão expressa para inclusão do frete na base de cálculo do ICMS-ST, e que nesse contexto, 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.

Aduz que o Protocolo ICMS 11/91, do qual a Bahia é signatária, estabeleceu que o imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição deverá 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 carroto 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.

Assevera 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).

Afirma ser exatamente essa a situação da Impugnante, e alega a desnecessidade de destaque de ICMS quando a mercadoria objeto do transporte for submetida ao regime de substituição tributária, citando o artigo 439, inciso III, alínea “c”, item 1 do RICMS/BA.

Argumenta que aplicando esse dispositivo para a realidade dos autos, considerando que não haveria ICMS a ser recolhido sobre o transporte da mercadoria, eis que incorporado na sistemática da substituição tributária, considera que também não haveria que se falar em obrigação de substituição por parte da Impugnante, pois ausente a obrigação tributária principal.

Diz que em suma, o ICMS incidente sobre o transporte contratado pela Impugnante nas suas operações foi devidamente destacado e recolhido pelas transportadoras, e que 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, eis que a mercadoria objeto do transporte foi submetida à substituição tributária.

Entende que ao persistir a autuação fiscal, o Estado da Bahia receberá o ICMS sobre o frete pela terceira vez, provocando um manifesto enriquecimento sem causa do Estado.

Acrescenta, ainda, que na remota hipótese de todos os argumentos acima apresentados não serem considerados, destaca que o autuante, no momento da lavratura do Auto de Infração, não se atentou à origem e ao destino dos fretes contratados pela Impugnante. Comenta que essa análise é importante, pois determina a competência do ente federativo para a exigência do ICMS sobre o transporte.

Informa que procedeu uma análise por conhecimento de transporte e verificou que parte dos valores autuados se referem a créditos glosados a partir de Conhecimentos de Transporte cuja prestação teve origem fora do Estado da Bahia, e cita a planilha anexa (Doc. 05).

Desse modo, considera que em relação a esses Conhecimentos de Transporte, o Estado da Bahia não tem qualquer competência para exigir tributo (no presente caso, o recolhimento por substituição tributária), nem mesmo para glosar o respectivo crédito, porquanto devidamente destacado nos documentos fiscais pelo prestador de serviços.

Requer que caso os argumentos anteriormente expostos não sejam acatados, que seja afastada a glosa de créditos de ICMS lastreada em documentos fiscais relacionados a operações iniciadas em outras Unidades da Federação, tal como evidenciado na planilha Doc. 05.

Na conclusão, caso seus argumentos não sejam admitidos, questiona, ainda, a multa exigida, por entender que a mesma tem caráter confiscatório, ferindo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Cita as disposições dos artigos 5º, inciso XXII, 150, inciso IV, e 170, inciso II, da Constituição Federal, ensinamentos do Professor José Eduardo Soares de Mello, de Sampaio Dória, bem como algumas decisões de tribunais superiores, com o intuito de amparar sua argumentação, e requerer que a multa aplicada seja afastada na integralidade.

Ao final, requer:

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 verdadeiro cerceamento do direito de defesa do contribuinte;

ii. - Julgada improcedente a autuação, com o seu cancelamento integral, em razão de sua insubsistência, conforme exposto acima;

iii. - Caso assim não se entenda de pronto, requer-se seja convertido o julgamento do presente processo administrativo em diligência, nos termos do artigo 32 da Lei Estadual nº 12.209/11, bem como no artigo 45, inciso I, alínea "a" do Decreto Estadual nº 7.592/99 (Regimento Interno do CONSEF), com o objetivo de elucidar a verdade material dos fatos, de modo que a Autoridade Administrativa tenha condições de confirmar que todo o ICMS do qual a Impugnante 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;

iv. - Na remota hipótese de o auto de infração não ser cancelado integralmente, requer-se seja afastada a glosa de créditos de ICMS lastreadas em documentos fiscais relacionados a operações iniciadas em outras unidades da federação, tal como evidenciado na planilha Doc. 05.

v. - Ainda na hipótese de a autuação não ser cancelada integralmente, o que se admite apenas a título de argumentação, subsidiariamente, a Impugnante requer seja afastada a multa dado o seu caráter confiscatório.

Solicita, ainda, a realização de sustentação oral na sessão de julgamento, e que todos os avisos e intimações relativas a este processo sejam realizadas exclusivamente em nome dos advogados Renata Emery Vivacqua (OAB/SP nº 294.473), endereço eletrônico [remery@tozzinifreire.com.br](mailto:remery@tozzinifreire.com.br), Christiane Alves Alvarenga (OAB/SP nº 274.437), endereço eletrônico [calvarenga@tozzinifreire.com.br](mailto:calvarenga@tozzinifreire.com.br) e Bruno Rodrigues Teixeira de Lima (OAB/DF nº 31.591), endereço eletrônico [bteixeira@tozzinifreire.com.br](mailto:bteixeira@tozzinifreire.com.br), todos com endereço profissional na Rua Borges Lagoa, nº 1328, Bairro Vila Clementino, Município de São Paulo, Estado de São Paulo, CEP 04038-904.

O autuante presta informação fiscal, às fls. 77 a 80, inicialmente rebatendo as preliminares de nulidade suscitadas.

Diz que o texto padrão do Sistema da SEFAZ para autos de infração – SLCT, mesmo sucinto é bastante claro: *Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária*. Aduz que esta é a motivação para a imputação ora contestada, afirmando, ainda, que a mesma não é precária.

Acrescenta que no texto complementar, são citados 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/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.

Explica que se o ICMS for antecipadamente devido, cabe ao substituto tributário a sua retenção (no caso, à HNK BR); e que na 2ª. hipótese, não há que se falar em destaque ou pagamento do imposto.

Ressalta que em nenhum momento afirmou que o imposto foi destacado e recolhido pelas transportadoras, como mencionou o autuado. Pontua que no texto da infração está dito que o contribuinte se utilizou de crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transporte de transportadoras inscritas neste Estado (não optantes pelo Simples Nacional) e em outras UF; que muitas dessas transportadoras de outros estados nem mesmo fizeram o recolhimento por GNRE.

No mérito, relata que vai confrontar no todo, os argumentos trazidos pelo defendente.

De pronto, diz perceber que o autuado pretende aniquilar o instituto da Substituição Tributária ou, no mínimo, subvertê-lo.

Alega que o impugnante promove uma interpretação muitíssimo heterodoxa das normas do Direito Tributário, começando pelo recorte que faz do Art. 6º, da Lei 7.014/96, mas que propositalmente, não cita todo o texto, que deixa claro tratar-se exclusivamente do instituto da responsabilidade solidária, o que inclui os transportadores, nas situações enumeradas.

Transcreve o mencionado dispositivo de forma completa, assinalando que o mesmo não está tratando da ST. Esclarece que o artigo 8º, da Lei 7.014/96, que também traz à colação, é o que trata do tema, estribado no Art. 128 do CTN.

Menciona que não há margem a interpretação, e que o Sujeito Passivo não pode escolher ser ou não ser substituto tributário.

Assevera que 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.

Considera que isso seria uma total subversão (na prática a extinção) do instituto da Substituição Tributária.

Lembra que este A.I. 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.

Dessa forma, aduz que o argumento trazido pelo defendant de que o auto de infração ora combatido não poderia exigir novamente o mesmo imposto é um equívoco total e não cabe.

Quanto ao argumento do recolhimento do ICMS sobre o frete pela própria impugnante nas operações com cerveja, assevera que não cabe nesta autuação, mas que há a possibilidade de ser exigido pelo Fisco o imposto que deixou de ser recolhido pelo substituto tributário.

Ressalta que não há unanimidade quanto ao cabimento desta exigência, e transcreve o art. 439-III-c-1 do RICMS, que trata do transporte de mercadoria vendida a preço CIF.

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

Expõe que de tudo até aqui visto o que se abstrai 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. Ressalta que no caso em que se considera que o preço do frete já compõe a Base de Cálculo da operação própria e reflete na B.C. da ST, o transportador deve emitir o Conhecimento de Transporte sem destaque do ICMS.

Entende 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; que se o fizeram indevidamente, podem socorrer-se do instituto da Restituição de Indébito, mediante processo próprio na forma prevista no RPAF, onde deverão provar o recolhimento do imposto (indevidamente) lançado. Todavia, destaca que, em nenhuma hipótese, um imposto indevidamente lançado pode ser aproveitado por um terceiro.

No que diz respeito à alegação de que parte dos créditos glosados se referem a CT cuja operação teve origem fora do Estado da Bahia, que, portanto, não teria competência para exigir tributo, entende que esses mais do que quaisquer outros não podem ser utilizados para abatimento do ICMS de uma operação subsequente, tendo em vista que a Bahia não foi beneficiária dos mesmos.

Quanto ao questionamento do percentual da multa aplicada, informa que irá se abster de comentar, tendo em vista a pacificação já existente neste Colegiado sobre o tema.

Ao final, frisando que não vê razão para a perícia solicitada, tendo em vista que as questões

postas pelo impugnante são de mérito precipuamente, propõe que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Na sessão de julgamento, por videoconferência, foi realizada sustentação oral pelo advogado Dr. Fernando Westin, OAB nº 212.546/SP, como também pelo autuante Sr. Geraldo Barros Rios.

## VOTO

O autuado argui preliminar de nulidade, sob alegação de falta de motivação. Reclama que há incongruência na descrição da infração, e que a ausência de informações suficientemente claras e completas no A.I. constitui grave cerceamento de defesa.

Entretanto, foi observado que a empresa autuada pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso, tendo o mesmo se posicionado em relação aos pontos da autuação, o que demonstra o pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada.

Verifico, ainda, que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não sendo 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.

Assim não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, não tendo ocorrido qualquer das hipóteses previstas no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão, passo à análise do mérito, como segue.

O Auto de Infração ora em exame, acusa a utilização indevida de crédito fiscal, referente a aquisição de serviço de transporte, sujeito a substituição tributária.

Inicialmente, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, 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 análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

O autuado não negou a utilização do crédito fiscal questionado, porém alegou que houve o recolhimento do ICMS sobre o frete pelos próprios prestadores de serviço de transporte.

Argumentou que a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, entendendo que pela não cumulatividade do imposto, há possibilidade de aproveitamento do valor relativo ao ICMS destacado pelos prestadores de serviço de transporte.

Afirmou ter recolhido o ICMS sobre o frete pela própria impugnante nas operações com cerveja, aduzindo que no momento da venda interestadual, o valor do frete compunha a base de cálculo do ICMS-ST.

Questionou, ainda, a ausência de análise da procedência e destino das cobranças de ICMS sobre o frete.

De imediato cabe registrar, que a responsabilidade pela obrigação tributária, no caso aqui discutido, é do contratante ou adquirente dos serviços contratados, ou seja, do autuado.

Tratando-se de imposto devido por substituição tributária, vinculado às prestações de serviço de frete contratados, nos termos estabelecidos no art. 298, II, do RICMS/12, a apropriação do crédito fiscal só seria cabível, caso fosse comprovadamente recolhido.

Registro que o regime de substituição tributária consiste na transferência de responsabilidade de um contribuinte para outro, em relação a um fato gerador do tributo que vai ocorrer posteriormente. É a chamada “substituição tributária para frente”, ou progressiva, e dessa forma 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.

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.

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

Vale frisar que o Auto de Infração em lide não trata da exigência de ICMS não recolhido pelo substituto tributário, e sim do crédito indevidamente utilizado do imposto que foi indevidamente destacado (e nem sempre recolhido), pelas prestadoras de serviço de transporte.

Quanto à alegação de que foi recolhido o ICMS sobre o frete pela própria impugnante nas operações com cerveja, como bem frisou o autuante, 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.

Destarte, os transportadores que prestaram serviço ao Autuado não deveriam ter feito o destaque do ICMS nos Conhecimentos de Transporte, e se o fizeram indevidamente, podem se socorrer do instituto da Restituição de Indébito, mediante processo próprio.

O fato do autuado não realizar o recolhimento do ICMS/ST, provoca prejuízo duplo ao Estado da Bahia, quando o contribuinte na época própria, não reteve, nem recolheu o ICMS correspondente às operações de transporte, sujeitas a ST (quando estava no papel de contribuinte substituto) e se creditou indevidamente de tais valores. Deve ser salientado que o defensor pode requerer na Inspetoria Fazendária a utilização extemporânea destes créditos.

No caso dos transportadores, caso tenham recolhido o ICMS na época da emissão dos CTRCs, cabe, neste caso, a eles, apresentar Pedido de Restituição, nos termos do art. 73 e 74 do Decreto 7629/99.

Destaco que o Contribuinte deixou de realizar a retenção e recolhimento do ICMS/ST e ainda assim, se creditou de tais valores. Tratando-se de imposto devido por substituição tributária, vinculado às prestações de serviço de frete contratadas pelo autuado junto a autônomos e transportadoras não inscritas na Bahia, o Autuado só teria direito ao crédito se procedesse

consoante a forma estabelecida na legislação, seguindo o rito previsto no art. 381, do RICMS/97 e art. 298 do RICMS/12, com a adoção dos procedimentos de apuração e recolhimento do ICMS-ST em separado e apropriação do crédito fiscal relativo ao imposto recolhido, se cabível.

Portanto, concluo pela subsistência da autuação, ressaltando, ainda, 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.

Em relação à multa, lançada no percentual de 60% do imposto, a arguição de confiscatoriedade e os pedidos de aplicação dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, com pedido de sua redução ou cancelamento, não podem ser acolhidos, visto que a imposição fiscal decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, consoante art. 42, inciso II, letra “f”.

Destarte, a multa aplicada está em consonância com a disposição contida na Lei nº 7.014/96, e não cabe a este órgão julgador a declaração de constitucionalidade, bem como a negativa de aplicação de ato normativo, a teor do art. 167, I, III do RPAF/BA.

Do exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269193.0002/22-1**, lavrado contra **CERVEJARIA HNK BR S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.292.214,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR