

PROCESSO - A. I. Nº 269193.0002/21-3  
RECORRENTE - CERVEJARIA KAISER BRASIL S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0041-03/22-VD  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18.06.2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0119-11/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. É legítima a glosa do crédito fiscal de ICMS decorrente da contratação de serviços de transporte sujeitos à substituição tributária, quando não houve destaque do imposto no Conhecimento de Transporte ou quando, embora destacado, não se comprovou o efetivo recolhimento do tributo aos cofres públicos. É indevida a glosa do crédito nas hipóteses em que restou comprovado o destaque do ICMS no documento fiscal, seu lançamento na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do prestador e o efetivo recolhimento do imposto, hipótese que atrai a aplicação do princípio da não cumulatividade e afasta a incidência de *bis in idem* ou enriquecimento sem causa por parte do Estado. Glosa mantida apenas sobre os créditos sem destaque ou sem comprovação de recolhimento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0041-03/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/09/2021, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 13.566.700,50 tendo em vista as infrações abaixo:

**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.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 21 a 43), informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 151 a 155), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 3ª JJF que após análise julgou Procedente, nos seguintes termos:

**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, afasto 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;”

“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:*

*1 - 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 reflete na BC da ST, o transportador deve emitir o Conhecimento de Transporte sem destaque do ICMS, o que não ocorrera 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](mailto: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.*

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 181 a 207) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicialmente roga pela nulidade do Auto de Infração por conta da sua motivação precária. De um lado, a autuação aponta como infração a utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de serviço de transporte pela Recorrente que deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS por substituição tributária, mas não o fez. De outro lado, a autuação reconhece que o ICMS sobre os serviços de transporte foi destacado e recolhido pelos próprios transportadores, mas nega o direito ao aproveitamento de crédito pela Impugnante na qualidade de tomadora do frete.

A toda evidência, o Auto de Infração não deixou claro os exatos fatos que deram origem à lavratura da autuação em questão, fazendo alegações desconexas e genéricas dos fatos, ponto este que, foi devidamente ignorado pelas autoridades administrativas. A ausência das informações suficientemente claras e completas no Auto de Infração constitui grave cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, que, por não conhecer as razões exatas que levaram à exação pretendida pelo Fisco, vê o seu direito de defesa restringido, cerceado.

Diz que o fato de ter apresentado sua Impugnação “*precisa e especificamente articuladas*”, não demonstra que o Auto de Infração tenha apresentados os fatos com clareza. A Recorrente deixou

claro em sua Impugnação que fez uma presunção para conseguir elaborar uma defesa, uma vez que se torna impossível realizar uma defesa certa quando sequer pode entender os fatos expostos no Auto de Infração.

Tal princípio guarda estrita consonância com as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, asseguradas no artigo 5º, inciso LV da Carta Maior, o qual diz que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Deste modo, 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 a Recorrente não pode se defender de maneira adequada, uma vez que não soube ao certo do que foi acusada.

Pede nulidade também pelo cerceamento do direito de defesa pela necessidade de produção de prova já que a JJF entendeu por bem não acatar o pedido de realização de perícia contábil formulado pela Recorrente (que certamente demonstraria que todo o ICMS foi pago na operação e não houve qualquer prejuízo ao Erário baiano), sob a justificativa de que a diligência se faria necessária caso existissem dúvidas e que, no presente, caso não se fez necessária para o convencimento dos Julgadores.

Contudo, *data venia*, tal entendimento não merece prosperar porque a realização de perícia demonstrou ser fator imprescindível para a solução da controvérsia instaurada nestes autos, seja por conta da falta de clareza na motivação do Auto de Infração, seja por conta da acusação da falta de pagamento de ICMS pelos prestadores de serviço constante do acórdão recorrido. Além disso, a negativa de sua realização por parte da i. Junta de Julgamento Fiscal implica em grave cerceamento de defesa, o que não se pode tolerar.

A realização de prova demonstraria que não houve qualquer prejuízo ao erário baiano, cuja necessidade para o deslinde do processo é inegável, logo, negá-la dá ensejo ao cerceamento do direito de defesa da Recorrente e são violados os Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, previstos na Constituição Federal, no artigo 5º, inciso LV. Desta forma, o v. acórdão recorrido está maculado pelo vício da nulidade, haja vista o evidente desrespeito aos Princípios Constitucionais da Ampla Defesa e do Contraditório, razão pela qual deve ser anulado por esta C. Câmara de Julgamento, sendo determinada a realização da perícia técnica contábil, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto Estadual nº 7.629/99, que demonstrará, sem a menor sombra de dúvidas, que todo o ICMS foi devidamente recolhido na operação.

Quanto ao mérito, na remota hipótese de não se acatarem os argumentos acima expostos deve-se levar em consideração os seguintes argumentos.

Em que pese o acórdão ter entendido que, por se tratar de ICMS sobre o serviço de transporte de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária em que o recolhimento do imposto já ocorreu, a Recorrente não poderia se utilizar de crédito referente ao transporte dessas mercadorias. Contudo, há um erro na premissa assentada no acórdão recorrido. No caso concreto, o motivo da autuação foi justamente que **não** houve substituição tributária sobre o serviço de transporte contratado pela Recorrente. E justamente porque o ICMS foi recolhido diretamente pelos transportadores é que a Recorrente tomou o respectivo crédito nas operações.

De acordo com o acórdão recorrido, como a operação autuada trata de serviço de transporte de mercadoria sujeita ao regime de ICMS substituição tributária em que já foi efetuado o pagamento do imposto, não há que se falar em crédito referente ao transporte dessas mercadorias. O acórdão recorrido faz questão de enfatizar ainda que a autuação não teve por objeto a exigência do referido imposto, mas sim a glosa dos créditos tomados pela Recorrente.

Diz que no caso concreto, não houve a retenção do ICMS (substituição tributária) sob o frete tomado pela Recorrente e isso não gerou qualquer prejuízo ao erário, já que se trata de obrigação

legal supletiva. Mais do que isso, houve o devido recolhimento do ICMS sobre o frete pelos próprios prestadores dos serviços de transporte e, exatamente por isso, a Recorrente faz jus ao crédito do imposto decorrente da não cumulatividade.

Nos termos da legislação do Estado da Bahia, é responsável pelo recolhimento do ICMS relativo ao serviço de transporte o Estado onde se iniciou a prestação do serviço, nos termos trazidos pelo artigo 13, inciso II, alínea “a” da Lei Estadual nº 7.014/96. Além disso, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (“RICMS/BA”), em seu artigo 298, reproduzindo o texto do artigo 8º, inciso V da Lei nº 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.

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

Ocorre 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. A responsabilidade supletiva foi exatamente o critério escolhido pela legislação baiana para tratar da responsabilidade tributária por substituição. Note-se que o art. 6º, § 3º da Lei Estadual nº 7.014/96 previu expressamente a responsabilidade solidária dos contribuintes de fato e de direito.

Portanto, 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. Ao se fazer uma interpretação *a contrário 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.

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).

Diz ser exatamente o que ocorreu no caso concreto. O ICMS foi destacado em todos os conhecimentos de transporte emitidos pelos transportadores (contribuinte substituído) que prestaram serviços à Recorrente (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 abaixo:

#### Conhecimento de Transporte nº 16900

TOMADOR DO SERVIÇO CERVEJARIAS KAISER BRASIL SA					MUNICÍPIO	
ENDEREÇO rodovia br101 km 110,S/N - alagoinha velha						
CNPJ/CPF 19.900.000/0058-01					INSCRIÇÃO ESTADUAL 144343128	
PRODUTO PREDOMINANTE					OUTRAS CARACTE	
CERV HEINEKEN PIL 0,6GFA DESC 12UNPBR						
TP MED /UN. MED	TP MED /UN. MED	TP MED /UN. MED	CUBAGEM(M3)	QTDE(VOL)	NOME DA SEGURADORA RESPONSÁVEL	
Kg	Und					
25162.400 KG	1940.000 UN					
COMPONENTES DO VALOR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO						
NOME		VALOR		NOME		VALOR
FRETE VALOR		4.736,37				

#### Conhecimento de Transporte nº 16415

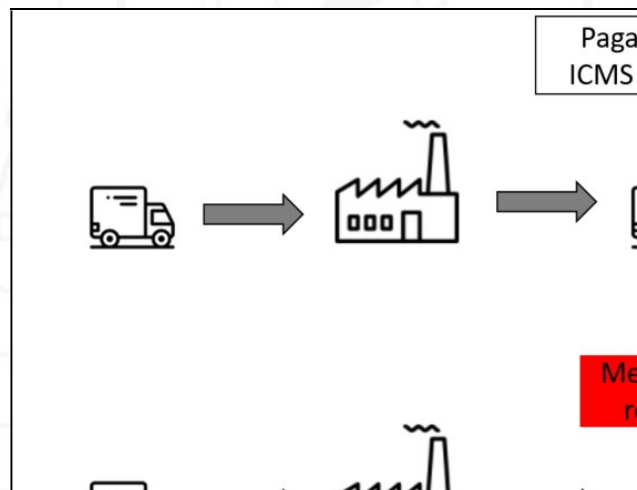
TOMADOR DO SERVIÇO <b>CERVEJARIA KAISER BRASIL S.A</b>					MUNICÍPIO	
ENDEREÇO <b>RODOVIA BR 101,sn - BR 101 KM 110,8</b>						
CNPJ/CPF <b>19.900.000/0058-01</b>			INSCRIÇÃO ESTADUAL <b>144343128</b>			
PRODUTO PREDOMINANTE <b>BEBIDAS</b>					OUTRAS CARACTE	
TP MED /UN. MED <b>Kg</b> <b>740.000 KG</b>	TP MED /UN. MED <b>Und</b> <b>20.000 UN</b>	TP MED /UN. MED	CUBAGEM(M3)	QTDE(VOL)	NOME DA SEGURADORA RESPONSÁVEL	
COMPONENTES DO VALOR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO						
NOME	VALOR	NOME	VALOR	NOME		
FRETE VALOR	5.680,91					

**Conhecimento de Transporte nº 3705**

TOMADOR DO SERVIÇO <b>CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A</b>					MUNICÍPIO	
ENDEREÇO <b>RODOVIA BR-101 KM 110, S/N,S/N - ALAGOINHA VELHA</b>						
CNPJ/CPF <b>19.900.000/0058-01</b>			INSCRIÇÃO ESTADUAL <b>144343128</b>			
PRODUTO PREDOMINANTE <b>Cervejas</b>					OUTRAS CARACTE <b>Caixa(S)</b>	
TP MED /UN. MED <b>PESO DECLARADO</b> <b>33689.760 KG</b>	TP MED /UN. MED <b>PESO BASE DE CAL</b> <b>33689.760 KG</b>	TP MED /UN. MED <b>CAIXAS E ETC</b> <b>6036.000 UN</b>	CUBAGEM(M3)	QTDE(VOL)	NOME DA SEGURADORA RESPONSÁVEL	
COMPONENTES DO VALOR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO						
NOME	VALOR	NOME	VALOR	NOME		
FRETE PESO	3.190,91					

Chama a atenção que, no momento da lavratura do Auto de Infração (que imputa à Recorrente o pagamento de mais de 13 milhões de reais somente à título de ICMS), o D. Auditor Fiscal não se preocupou em verificar se o ICMS devido na operação já havia sido recolhido pelos transportadores. Caso tivesse assim analisado, a única conclusão que se teria é de que sim! Todo o valor foi devidamente recolhido e, portanto, o direito ao respectivo creditamento é inafastável.

Traz o esquema abaixo ilustrando que, independentemente do recolhimento do ICMS ter ocorrido pelo Recorrente ou pelo transportador, não houve qualquer prejuízo ao erário:



O ponto aqui está claramente verificado. Como se percebe pela ilustração acima, em que a operação simbólica assume que o valor do ICMS devido na operação é de R\$ 20,00 (vinte reais), temos que, independentemente de quem efetuou o recolhimento aos cofres do Estado da Bahia, o recolhimento foi feito. Diz estar evidente que não houve qualquer prejuízo ao Estado da Bahia.

Conforme demonstrado acima e reconhecido no auto de infração, os serviços de transporte tomados pela Recorrente foram devidamente tributados pelos próprios prestadores de serviço. Assim, o ICMS não deixou de ser pago ao erário baiano e se encontra igualmente extinto nos termos do artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional

O ponto que o acórdão recorrido deixou de observar foi exatamente este. O ICMS foi devidamente pago pelos próprios prestadores de transporte, não houve substituição tributária, mas também não houve qualquer prejuízo ao erário do Estado da Bahia. Consequentemente, como a Recorrente foi a tomadora do referido serviço de transporte e suportou o encargo do tributo, não lhe pode ser negado o direito de crédito do ICMS.

Sendo assim, é inegável que a Recorrente se creditou do ICMS efetivamente pago sobre os serviços de transporte por ela tomados, devendo o v. acórdão recorrido ser reformado em sua integralidade, sob pena de violação do Princípio de Verdade Material que rege o procedimento administrativo no Estado da Bahia.

Somente à título de argumentação, na remota hipótese de não serem acolhidos os argumentos acima apresentados, apresenta 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.

Diz que a “Lei Kandir” (LC nº. 87/96) em seu Art. 8º prevê na base de cálculo da substituição tributária seja incluído o frete. Redação esta que foi abarcada pela legislação do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96) em seu Art. 8º, § 6º. Portanto, como se observa, tanto na legislação federal, quanto na legislação estadual, há previsão expressa para inclusão do frete na base de cálculo do ICMS-ST.

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, 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 ao consumidor final usualmente praticados em seu mercado varejista.

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).

Ora, caso fosse possível entender que o ICMS sobre o frete não foi pago pelas transportadoras ou que a simples falta de retenção do imposto sobre essas operações pela Recorrente impediria o direito de crédito, o que se admite apenas por argumentação, o frete já foi devidamente tributado pelo próprio ICMS-ST incidente sobre a mercadoria (cerveja).

Contudo, se 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, o auto de infração jamais poderia apontar a falta de retenção do imposto como justificativa para afastar o direito de crédito. Independentemente de os prestadores de serviço fazerem jus a restituição dos valores pagos em duplicidade. Esse ponto foi completamente ignorado pelo acórdão recorrido.

Assim, ao persistir a autuação fiscal ora combatida, o Estado da Bahia negará o crédito de ICMS sobre mercadorias que foram tributadas duas vezes, provocando um manifesto enriquecimento sem causa do Estado, o que não se pode aceitar.

Assevera que é fundamental frisar que a Recorrente é detentora de pleno direito de se creditar de tais valores, tendo por base o Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade Tributária. 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 artigo 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. Ou seja, ao vedar o creditamento do ICMS devidamente quitado na operação comercial, o Estado da Bahia está desrespeitando a Constituição Federal e a legislação complementar. Além disso, a legislação do Estado da Bahia também possui tal previsão, como se denota do artigo 28 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Ademais, 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. Este entendimento já foi defendido neste CONSEF, conforme voto do i. Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel no julgamento do Processo nº 269197.0014/14-0 (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL – ACÓRDÃO CJF Nº 0301-11/16).

Ao contrário do que o v. acórdão recorrido entende, 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 d. Autoridade Fiscal, que deve se alinhar ao entendimento deste CONSEF.

Deste modo, pelo Princípio da Não-Cumulatividade, a Recorrente tem o direito de tomar crédito de todo o ICMS recolhido nas etapas anteriores quando der saída a determinado produto, seja ele sobre a mercadoria ou sobre o frete por ela contratado. E este é exatamente o caso em debate, a Recorrente somente valeu-se tão daquilo que a lei autoriza.

Frise-se 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:

*ICMS – CREDITAMENTO – EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL – APARELHO CELULAR – CESSÃO EM COMODATO – POSSIBILIDADE. Observadas as balizas da Lei Complementar nº 87/1996, é constitucional o creditamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS cobrado na entrada, por prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular posteriormente cedido, mediante comodato. (STF, RE 1141756, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 28/09/2020)*

Ora, se até nas operações de comodato é permitido o creditamento, não se pode aceitar que nesta hipótese este seja negado.

Questiona ainda que o acórdão recorrido entendeu por não afastar a exorbitante multa aplicada sob o único argumento de que a penalidade está legalmente prevista na legislação estadual, deixando de verificar o seu caráter eminentemente confiscatório.

Nesse sentido, na remota hipótese de os argumentos expostos até o presente momento não serem admitidos, ressaltamos, em razão do princípio da eventualidade, que não cabe a aplicação da multa exigida na autuação ora combatida, e sua respectiva atualização, uma vez que a Recorrente não cometeu as infrações trazidas nos itens acima.

Além disso, 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”.

Nessa linha, 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.

Na hipótese em exame, resta claro que a multa não guarda qualquer proporcionalidade entre o preceito e a sanção. Ao contrário, trata-se de pena fixada visando atemorizar e não apenas punir a ora Recorrente pelas supostas infrações, objetivando, na verdade, confiscar uma parte de seu

patrimônio, em flagrante violação ao princípio constitucional de vedação ao confisco. Há de se reconhecer, portanto, o manifesto caráter confiscatório da multa em comento.

Por fim, em face de todo o exposto, requer seja o presente Recurso Voluntário seja recebido, processado e conhecido para que, ao final:

- (i) seja-lhe dado provimento para declarar a nulidade do Auto de Infração, bem como do v. acórdão recorrido, tendo em vista o evidente cerceamento de defesa suportado pela Recorrente, à qual foi negado o direito de produzir as provas necessárias para sua defesa;
- (ii) seja-lhe dado provimento para declarar a nulidade do v. acórdão diante do cerceamento do direito de defesa do contribuinte, na medida em que inviabilizou a realização da prova pericial contábil, fundamental para o deslinde da demanda;
- (iii) seja-lhe dado provimento para julgar improcedente o Auto de Infração nº 26919300002/21-3, haja vista que restou demonstrado nos autos 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) caso não seja cancelada integralmente a autuação, o que se admite apenas a título de argumentação, subsidiariamente, a Recorrente requer seja afastada a multa dado o seu caráter confiscatório.

Protesta a Recorrente pela apresentação de suas razões recursais em sustentação oral perante este Egrégio Conselho de Fazenda Estadual, nos termos do artigo 163 do Decreto nº 7.629/99.

Requer 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@tozzinifreire.com.br](mailto:vjuca@tozzinifreire.com.br) e com endereço profissional na Rua Borges Lagoa, nº 1328, Bairro Vila Clementino, Município de São Paulo, Estado de São Paulo, CEP nº 04038-904.

Com base nas razões apresentadas pelo patrono da empresa, em sede de julgamento, na sessão realizada em 24/08/2022, os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, decidiram remeter os autos em diligência à INFAZ DE ORIGEM (Fls. 227/228), a fim de que fossem adotados os procedimentos a seguir:

Pelo Autuado:

- a) Apresentar comprovação de que os fretes sob cláusula CIF informados na autuação estão compondo a base de cálculo do ICMS Normal (Operações Próprias), seja ela compondo o frete na nota fiscal ou como parte integrante das despesas acessórias.
- b) Na hipótese de frete junto a transportadora situadas em outras unidades da federação (Contribuinte não inscrito na Bahia) comprovar se houve recolhimento do ICMS, seja através da retenção do ICMS sobre o frete ou através de GNRE – Apresentar a comprovação e a informação em planilha.

Assim, após o autuado atender a diligência, o autuante prestou nova informação fiscal, na qual diz reconhecer o esforço da litigante em cumprir o determinado por esta egrégia CJF e que a dificuldade em atender de forma plena ao requerido decorre da impossibilidade prática de fazê-lo. E que mesmo na amostragem apresentada (milhares de itens), não há como se consolidar os dados de modo a se saber quais dos CTs, de transportadoras de outros estados, tiveram o ICMS sobre frete efetivamente recolhido via GNRE e quais estão omissos (e são muitos!).

E, em relação a essas transportadoras omissas, a Bahia nada pode fazer. Não há como o Estado exigir delas esse ICMS indevidamente aproveitado como crédito pela autuada, mesmo porque o eventual Auto de Infração não se sustentaria, tendo em vista que a defesa seria muito simples: a Bahia não pode cobrar do transportador um imposto quando ela mesma designou um substituto tributário para lançar e recolher tal tributo (Art. 8º da Lei 7014 e Art. 298 do RICMS). E essa designação decorre exatamente da impossibilidade prática de o Sujeito Ativo da relação tributária

auditar o efetivo recolhimento e vinculação do imposto, como se vê neste litígio. E estamos falando de muitos milhões de reais a cada ano. Aliás, este auditor não consegue lembrar-se de nenhum caso em que há previsão legal de possibilidade de apropriação de crédito a partir de GNRE. Esse documento traz, SMJ, cobrança de ICMS terminativa.

O que se percebe é que a insurgente pretende que se despreze a condição que o Estado lhe impôs de SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO e traz novamente aquilo que já foi dito na primeira informação fiscal, (fl. 85 em diante).

Por fim, diz que de tudo o que foi 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. 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.

Logo, 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; 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. Porém, em nenhuma hipótese, a nosso juízo, um imposto indevidamente lançado pode ser aproveitado por um terceiro.

E por derradeiro, diz que a qualquer tempo os transportadores que lançaram o ICMS sobre frete, se efetivamente o recolheram, poderão requerer sua restituição, ao perceberem que não lhes cabia fazê-lo, tendo em vista tudo quanto dito acima. O Estado poderia negá-lo sob o frágil argumento de que concedeu sua utilização (INDEVIDA) a outrem?

Diz ainda 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. Seria uma total subversão do instituto da Substituição Tributária, já que estaria ferida de morte toda a sua lógica, sua essência mesma (na prática seria a sua extinção). Mas é o que pretendem os doutos representantes da litigante. A digna 3ª. JJF percebeu a intenção e a coibiu.

A recorrente se manifesta acerca da nova informação fiscal, às fls. 272 a 289 e diz que em atenção à diligência solicitada por esta Câmara, enveredou todos os esforços para contatar seus fornecedores, a fim de solicitar os comprovantes e atender à notificação em tempo hábil, tendo conseguido apresentar:

- 1) Amostragem de mais de 500 Cte's que originaram créditos lançados na EFD, em formato xml, contendo as respectivas chaves de acessos das notas fiscais equivalentes.
- 2) Comprovantes de pagamento reconhecidos pela própria autuação, por amostragem de mais de 2500 recolhimentos do ICMS devidamente destacados, em conjunto com as guias GNRE's, onde são apontadas à referência ao CT inclusive.

Diz que o critério para utilização do crédito do ICMS se baseou no ICMS destacado no CTe, verificado através do arquivo XML vinculado a numeração da chave de acesso da Nota Fiscal correspondente.

Na conclusão do auditor em sua última informação fiscal, este mesmo considerou que é impossível, na prática, o sujeito ativo auditar o efetivo recolhimento do ICMS pelos transportadores para fins de vinculação do crédito. Porém, o que se vê, que o ilustre auditor deixou de verificar a farta documentação apresentada pela Recorrente após muito esforço, desrespeitando a determinação da diligência, cujo objetivo era justamente esclarecer tais pontos.

Não poderia o autuante, no momento do cumprimento da diligência determinada, alegar suposta subversão do instituto da substituição tributária para deixar de analisar os documentos apenas em razão do volume.

Em processo semelhante, o Auto de Infração nº 269193.0008/21-1 a 2ª CJF também determinou a conversão do julgamento e diligência. Entretanto o que se viu no presente processo é que o ilustre autuante, fugindo totalmente à sua competência concluiu que a determinação da CJF é inútil e desnecessária pois no seu entender, quem deveria arcar com o recolhimento do ICMS ST deveria ser a recorrente e não as transportadoras.

Pelos fatos expostos, solicita nova diligência, para que seja atendido o quantum solicitado na diligência que a 1ª CJF solicitou. Além do que, não possui poder de polícia para obrigar que todas as transportadoras apresentem comprovação dos recolhimentos.

Após a apresentação das razões pela Recorrente, em sessão realizada em 04 de outubro de 2023, os membros da 1ª CJF, considerando que foram anexados aos autos pela Recorrente, comprovação do recolhimento do ICMS sobre os fretes, e que estes não foram analisados pelo autuante, decidiram novamente retornar o presente PAF em nova diligência a fim que fossem atendidos os seguintes pedidos, pelo autuante ou por fiscal estranho ao feito:

- Analisar as informações e documentações anexadas à diligência supracitada, elaborar novos demonstrativos, com os valores que tiveram comprovação do recolhimento, e apresentar qual o montante que teve comprovação do recolhimento do frete por parte dos prestadores (nas operações internas e interestaduais).
- Depois intimar o recorrente para se manifestar, dando prazo de 10(dez) dias, conforme o caso.

Houve nova informação fiscal em atendimento à diligência (Fls. 318 a 322). Inicia dizendo que utilizou parâmetros complementares para determinar qual o montante efetivamente devido que deixou de ser retido aos cofres do Estado.

Diz ter verificado nas planilhas apresentadas na autuação não constam dados importantes para identificar se é ou não devido o pagamento do ICMS Substituição Transporte ao Estado da Bahia. Por esta razão, entendeu que esse seja o ponto importante para atender a diligência suscitada identificando quais pagamentos de fato deveriam ser efetuados.

Desta forma, através da análise dos arquivos fiscais da autuada, identificou o início das operações dos serviços de transporte com os respectivos tomadores dos serviços do CT's elencados na autuação. Como resultado, observou-se que dos 15.900 documentos, constante na autuação, 13.261 tiveram a identificação do início do serviço o Estado da Bahia e foram tomados pela autuada. Desta forma, foram selecionados para localização dos pagamentos – Planilha 01.

Em seguida, segregou os serviços prestados por transportadores localizados na Bahia ou em outras unidades da federação, mas com inscrição estadual na Bahia, dos serviços prestados por transportadores de outras unidades da federação, mas sem inscrição estadual no estado da Bahia – Planilha 02.

Para as transportadoras localizadas em outras unidades da federação, foram emitidas “ordem de serviços” para que através dos arquivos fiscais das mesmas, identificasse se os débitos do ICMS destacado nos documentos tinham sido lançados no rol dos débitos que compunha o conta corrente fiscal e se posteriormente foi efetuado o pagamento do saldo devedor mensal apurado, caso devido.

O trabalho foi realizado com 19 transportadoras localizadas na Bahia e como resultado, observou-se que 13 delas lançaram todos os CT-e e procederam o pagamento integral do imposto. Observou-se que 6 transportadoras não destacaram o ICMS nos conhecimentos e por conseguinte não foram recolhidos, mas, mesmo assim, foram utilizados créditos pelo autuado e uma transportadora desta destacou o ICMS nos CT-es, porém não estão lançados na EFD e nem tiveram pagamento.

Deste levantamento, o montante apurado que deixou de ser recolhido e foi creditado com relação às transportadoras localizadas no estado da Bahia é de R\$ 2.298.984,11 (Dois milhões, duzentos e noventa e oito mil e novecentos e oitenta e quatro reais e onze centavos) – Planilha 04.

Quanto às transportadoras cujo transporte iniciou na Bahia, mas que estão localizadas em outras unidades da federação, o auditor utilizou o mesmo critério adotado pela ASTEC, confrontando os recolhimentos via GNRE, considerando como pagos os valores iguais e as datas de recolhimento compatíveis com a data da prestação de serviços. Desta forma, o montante apurado que deixou de ser recolhido e foi creditado com relação as transportadoras localizadas em outras unidades da federação é de R\$ 2.079.253,86 (Dois milhões, setenta e nove mil e duzentos e cinquenta e três reais e oitenta e seis centavos) – Planilha 05.

Desta forma, considerando o que foi levantado em sede de diligência, restou remanescente o valor total de R\$ 4.378.237,97 (Quatro milhões, trezentos e setenta e oito mil, duzentos e trinta e sete reais e noventa e sete centavos) sem comprovação de recolhimento e utilizado como crédito pela Recorrente.

Em seguida, a Recorrente se manifestou. Fls. 342 a 352 especificamente. Diz que inicialmente de forma a corroborar com a diligência, já reconheceu como devido e efetuou o pagamento de R\$ 1.926.170,50 referente à parcela de que trata o aproveitamento de créditos sem o correspondente destaque do imposto nos documentos fiscais – CT-e, reconhecendo parcialmente a infração.

Em relação à parcela remanescente, reitera sua manifestação quanto à diligência inicial, seja no sentido na nulidade, seja no sentido do inequívoco direito ao crédito, em respeito ao princípio da não cumulatividade, diante da comprovação do efetivo destaque do imposto nos documentos fiscais, visto que não possui poder de polícia para obrigar as transportadoras a fornecerem os documentos que comprovem o recolhimento do ICMS sobre os serviços de frete.

Diz que tamanha a nulidade que a própria diligência constatou e afirmou que *“na autuação não constam dados importantes para identificarmos se é ou não devido o pagamento do ICMS Substituição Transportes ao estado da Bahia”* o que cerceou o direito de defesa nos termos do Art. 142 do CTN.

Pede ainda que na hipótese de não acatada a nulidade, que se considere o inequívoco direito ao crédito com fundamento no princípio da não cumulatividade, visto que o ICMS fora destacado nos documentos fiscais e que se esforçou para apresentar documentos que comprovam os valores devidamente destacados pelos transportadores. Não havendo como negar o efetivo destaque dos documentos fiscais, é certo que a Recorrente se aproveitou legalmente de tais valores. Considerando que não houve a retenção do ICMS em regime de substituição tributária sobre o frete, a tomadora do serviço efetivamente suportou o encargo do tributo.

Reitera os argumentos já trazidos em sede de Recurso.

#### **VOTO VENCIDO**

O presente Recurso Voluntário foi interposto em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0041-03/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/09/2021, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 13.566.700,50 em virtude da 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.

Inicialmente, em sede de preliminar, pede pela nulidade do auto, pela sua motivação precária, pois de um lado, a autuação aponta como infração a utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de serviço de transporte pela Recorrente que deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS por substituição tributária, mas não o fez. De outro lado, a autuação reconhece que o ICMS sobre os serviços de transporte foi destacado e recolhido pelos próprios transportadores, mas nega o direito ao aproveitamento de crédito pela Impugnante na qualidade de tomadora do frete.

Diz que o Auto de Infração não deixou claro os exatos fatos que deram origem à lavratura da autuação em questão, fazendo alegações desconexas e genéricas dos fatos, ponto este que, foi devidamente ignorado pelas autoridades administrativas. A ausência das informações

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

Embora se observe dos autos, que o embasamento legal utilizado pela autuação foi Art. 298, incisos I, II e III, §§ 2º, 3º e 4º do RICMS/BA, no qual diz 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 transportador autônomo; empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional; e empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional”*, a autuação está baseada no uso indevido do crédito fiscal pela Recorrente.

Ainda assim, a Recorrente conseguiu se manifestar na impugnação e no Recurso Voluntário. Não vislumbro motivos para nulidades nos termos do Art. 18 do RPAF/BA. Nos termos do Art. 19, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Nulidade Rejeitada.

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.

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 nº 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 da acusação fiscal, os presentes autos tratam 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, conforme descrito nas informações complementares da autuação, 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.

Neste ponto, alega a Recorrente 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.

Está previsto na alínea “a”, do inciso I, do art. 310 do RICMS-BA/2012, em relação à utilização de créditos fiscais, 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. Porém, este não é o caso dos autos.

No presente caso, conforme ficou comprovado na 2ª diligência solicitada por esta CJF, o autuante analisou 19 transportadores localizadas na Bahia, e observou que 13 delas lançaram todos os CT-e e procederam o pagamento integral do imposto. Destas, 6 transportadores não destacaram o ICMS

nos conhecimentos e por conseguinte não foram recolhidos, mas mesmo assim, foram utilizados créditos pelo autuado e uma destas transportadoras destacou o ICMS nos CT-es, porém não estão lançados na EFD e nem tiveram pagamento, resultando assim no montante R\$ 2.298.984,11 (Dois milhões, duzentos e noventa e oito mil e novecentos e oitenta e quatro reais e onze centavos) que deixou de ser recolhido ao Estado e foi creditado pela Recorrente conforme se observou na Planilha 04.

Realizou também uma análise das transportadoras cujo transporte iniciou na Bahia, mas que estão localizadas em outras unidades da federação, adotando o mesmo critério adotado pela ASTEC, confrontando os recolhimentos via GNRE, considerando como pagos os valores iguais e as datas de recolhimento compatíveis com a data da prestação de serviços. Desta forma, que deixou de ser recolhido e foi creditado com relação as transportadoras localizadas em outras unidades da federação representa do montante de R\$ 2.079.253,86 (Dois milhões, setenta e nove mil e duzentos e cinquenta e três reais e oitenta e seis centavos) verificado na Planilha 05.

Desta forma, considerando o que foi levantado em sede de diligência, restou remanescente o valor total de R\$ 4.378.237,97 (Quatro milhões, trezentos e setenta e oito mil, duzentos e trinta e sete reais e noventa e sete centavos) sem comprovação de recolhimento e utilizado como crédito pela Recorrente. Deste montante, a Recorrente já reconheceu e recolheu como devido o valor de R\$ 1.926.170,50.

Assim sendo, em análise das planilhas acostadas aos autos quando da diligência, é possível, observar 3 hipóteses.

- 1) Conhecimentos sem destaque do ICMS e creditados pela Recorrente;
- 2) Destaque do ICMS, sem lançamento na EFD e sem pagamento;
- 3) Conhecimentos com destaque do ICMS, lançados na EFD e pagos.

O autuante manteve na autuação as hipóteses 1 e 2. Exclui apenas os conhecimentos com destaque do ICMS, lançados na EFD e comprovadamente pagos, inclusive com GNRE.

Embora não tenha comprovação do recolhimento, no caso daqueles elencados na opção 2 acima citada, nos termos do Art. 309, inciso V e parágrafo sexto, constitui crédito o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transportes tomados, e quando este não tiver destacado, a utilização fica condicionada a regularização mediante documento fiscal complementar, não havendo exigência portanto, obrigatoriedade da comprovação do efetivo recolhimento pelo prestador do serviço. *In Verbis*:

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

...

*V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados;*

...

*§ 6º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de "carta de correção".*

Em sendo assim, entendo que assiste razão à Recorrente, devendo ser mantida na autuação somente aqueles valores referentes aos créditos utilizados, sem que houvesse destaque no documento fiscal e que foram utilizados indevidamente (planilhas 04 e 05).

No que concerne à aplicação de multa à razão de 60% sobre o valor do imposto, apontada pela Recorrente como inconstitucional, esclareço que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração está prevista no Art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96. Compre esclarecer que 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 parcial 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 o destaque no documento fiscal, no montante de R\$ 1.926.170,50, inclusive já reconhecido pela Recorrente na manifestação da última diligência efetuada.

Por fim, o autuado requer que todos os avisos e intimações alusivas ao feito, seja encaminhada exclusivamente em nome do advogado Fernando Westin M. Pereira (OAB/SP nº 212.546), endereço eletrônico [f.westin@ayresribeiro.com.br](mailto:f.westin@ayresribeiro.com.br). 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 pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

### VOTO VENCEDOR

Rejeito as preliminares suscitadas de nulidade, seja por alegada ausência de motivação do Auto de Infração, seja por suposto cerceamento de defesa, tendo em vista que restou suficientemente clara a descrição dos fatos, o enquadramento legal e as circunstâncias ensejadoras da autuação, permitindo à parte exercer seu pleno direito de defesa, conforme se observa dos elementos constantes nos autos.

No mérito, com a devida vênia, divirjo parcialmente do entendimento manifestado pela ilustre Relatora, especialmente quanto à extensão dos valores passíveis de exclusão da glosa do crédito fiscal.

O cerne da controvérsia reside na possibilidade ou não de o contribuinte tomar crédito de ICMS relativo aos serviços de transporte prestados nas hipóteses em que houve ou não o correto cumprimento da sistemática da substituição tributária.

De acordo com os artigos 8º, inc. V da Lei nº 7.014/96 e 298 do RICMS/2012, nas prestações de serviço de transporte contratadas por contribuinte estabelecido na Bahia, quando realizadas por transportador autônomo, transportadora não inscrita na Bahia ou em determinadas hipóteses específicas, impõe-se ao tomador a condição de substituto tributário, sendo vedado o destaque do ICMS no Conhecimento de Transporte.

Por outro lado, o art. 439 do RICMS/2012 disciplina que, quando o frete integra o valor da mercadoria (cláusula CIF), também se aplica a sistemática da substituição, e o ICMS sobre o transporte não deve ser destacado no Conhecimento.

Da análise dos autos, especialmente dos elementos trazidos nas diligências, restou constatado que as situações podem ser agrupadas em três hipóteses distintas, cada qual demandando tratamento jurídico próprio:

1. Conhecimentos de Transporte sem destaque do ICMS. Nesta hipótese, a legislação é expressa ao vedar o crédito, eis que não houve sequer a formalização do imposto nos termos do art. 309, § 6º do RICMS/2012, que condiciona a utilização do crédito, quando não houver destaque, à emissão de documento fiscal complementar, o que não se verifica nos autos. Assim, correta a glosa.
2. Conhecimentos com destaque do ICMS, porém sem comprovação de recolhimento. Aqui reside minha divergência. Entendo que a mera existência de destaque do imposto, desacompanhada de comprovação do efetivo recolhimento aos cofres públicos, não autoriza a apropriação do crédito. O princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inc. I da Constituição

Federal, assegura o crédito do imposto efetivamente pago, e não de valores apenas destacados formal e eventualmente indevida.

Permitir o aproveitamento do crédito nessa hipótese seria admitir que o crédito se dissocie do efetivo ingresso do imposto na receita pública, contrariando a sistemática do ICMS. Portanto, mantenho a glosa nos casos em que não houve efetivo recolhimento, ainda que o imposto tenha sido destacado no documento fiscal.

3. Conhecimentos com destaque do ICMS, com lançamento na EFD do prestador e recolhimento devidamente comprovado. Para estes casos, afasto a glosa, considerando que houve ingresso do tributo nos cofres públicos, ainda que tenha sido recolhido diretamente pelo prestador de serviço, e não pelo tomador, o que atende ao princípio da verdade material, bem como aos princípios constitucionais da não cumulatividade e da vedação ao enriquecimento sem causa por parte do Estado.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para: (i) manter a glosa dos créditos relativos aos Conhecimentos de Transporte sem destaque do ICMS; (ii) manter a glosa dos créditos relativos aos Conhecimentos com destaque do ICMS, mas sem lançamento na EFD do prestador e sem comprovação do efetivo recolhimento do imposto; e (iii) afastar a glosa dos créditos vinculados aos Conhecimentos de Transporte com destaque do ICMS, lançamento na EFD do prestador e comprovado recolhimento do imposto, inclusive mediante GNRE.

Destarte, considero procedente a exação dos valores que se enquadram nas condições acima indicadas, restando devido o ICMS no montante de R\$ 4.378.237,97, conforme demonstrativo.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS Devido	Multa
30/06/2019	09/07/2019	34.563,67	12,00	4.147,64	60,00
31/07/2019	09/08/2019	686.141,50	12,00	82.336,98	60,00
31/08/2019	09/09/2019	402.790,08	12,00	48.334,81	60,00
30/09/2019	09/10/2019	1.432.389,75	12,00	171.886,77	60,00
31/10/2019	09/11/2019	2.116.677,75	12,00	254.001,33	60,00
30/11/2019	09/12/2019	1.673.511,25	12,00	200.821,35	60,00
31/12/2019	09/01/2020	2.430.630,75	12,00	291.675,69	60,00
31/01/2020	09/02/2020	2.113.819,33	12,00	253.658,32	60,00
29/02/2020	09/03/2020	2.583.732,67	12,00	310.047,92	60,00
31/03/2020	09/04/2020	2.405.701,17	12,00	288.684,14	60,00
30/04/2020	09/05/2020	1.137.545,67	12,00	136.505,48	60,00
31/05/2020	09/06/2020	2.764.749,42	12,00	331.769,93	60,00
30/06/2020	09/07/2020	1.214.586,17	12,00	145.750,34	60,00
31/07/2020	09/08/2020	2.325.840,42	12,00	279.100,85	60,00
31/08/2020	09/09/2020	1.454.573,42	12,00	174.548,81	60,00
30/09/2020	09/10/2020	1.791.273,08	12,00	214.952,77	60,00
31/10/2020	09/11/2020	1.469.369,08	12,00	176.324,29	60,00
30/11/2020	09/12/2020	3.842.032,17	12,00	461.043,86	60,00
31/12/2020	09/01/2021	4.605.389,08	12,00	552.646,69	60,00
<b>Total</b>				<b>4.378.237,97</b>	

Quanto a penalidade aplicada, embora a Recorrente questione seu caráter confiscatório, este Conselho não detém competência para controle de constitucionalidade, nos termos do art. 167, inc. I do RPAF/99, razão pela qual mantenho a multa aplicada, observada a redução proporcional do valor do imposto que restar exigível, nos termos da legislação vigente.

Por fim, conforme solicitado na mesa de julgamento pelo Patrono da autuada, registro que o voto da relatora, vencido, concluiu pela subsistência parcial da autuação, “(...) no montante de R\$ 1.926.170,50, inclusive já reconhecido pela Recorrente na manifestação da última diligência efetuada”.

Nesse sentido, em atendimento a solicitação, esclareço que a Recorrente reconheceu como devido o ICMS no valor histórico de R\$ 1.885.569,60 e recolheu através de DAE em 28/11/2024, o montante

de R\$ 1.978.865,31, valor este com a inclusão dos acréscimos e multa reduzida com base na Lei nº 14.761, de 07 de agosto de 2024, conforme tabela.

Data Ocorrência	ICMS Lançado	ICMS Reconhecido	Total Recolhido
30/09/2019	416.649,87	113.240,66	118.983,68
31/10/2019	708.594,35	114.710,93	120.506,70
30/11/2019	722.687,67	82.430,50	86.579,63
31/12/2019	903.779,12	104.999,15	110.264,85
31/01/2020	901.659,25	144.166,20	151.374,51
29/02/2020	754.231,47	100.924,80	105.953,88
31/03/2020	698.295,23	88.216,63	92.600,12
30/04/2020	423.812,18	28.482,44	29.894,31
31/05/2020	994.070,52	29.157,93	30.600,23
30/06/2020	459.065,18	23.181,48	24.325,95
31/07/2020	810.958,61	44.820,73	47.029,94
31/08/2020	875.310,32	24.678,27	25.892,69
30/09/2020	1.034.427,81	37.413,50	39.251,62
31/10/2020	671.950,95	86.733,99	90.988,73
30/11/2020	1.194.194,19	397.386,31	416.850,29
31/12/2020	1.250.451,98	465.026,08	487.768,18
<b>Totais</b>	<b>12.820.138,70</b>	<b>1.885.569,60</b>	<b>1.978.865,31</b>

Este valor reconhecido e recolhido deverá ser homologado pelo setor competente da SEFAZ.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269193.0002/21-3, lavrado contra **CERVEJARIA KAISER BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 4.378.237,97**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser abatido o montante de R\$ 1.926.170,50, já recolhido pela Recorrente.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): José Adelson Mattos Ramos, Luís Roberto de Sousa Gouvêa e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA/VOTO VENCIDO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS