

PROCESSO	- A. I. N° 299131.0009/23-7
RECORRENTE	- BOTICÁRIO PRODUTOS DE BELEZA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0043-02/24-VD
ORIGEM	- DAT NORTE/ INFRAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 11.10.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0242-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTES ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É descabido cogitar utilização de crédito fiscal referente ao transporte de mercadorias sujeita ao regime da substituição tributária. Neste caso, já foi efetuado o pagamento de todo o imposto devido, inclusive o relativo ao frete. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 2ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0043-02/24-VD), que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/08/2023 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 637.736,06, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim descrita pelo órgão da instância originária:

“001.002.094. Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeito à Substituição Tributária. Valor: R\$ 637.763,06. Período: abril, maio, julho e setembro 2020, junho, agosto e dezembro 2021, maio 2022. Enquadramento legal: Art. 298, §§ 2º e 3º do RICMSBA/2012. Multa: Art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96”.

A JJF apreciou a lide no dia 29/02/2024 e decidiu pela Procedência por unanimidade, nos seguintes termos (fls. 146 a 151):

“VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz uma só infração à legislação tributária, tipificada pelo código fiscal 001.002.094. Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos autuados às fls. 23-24, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos diversos dispositivos a respeito contidos no RPAF; c) a infração está claramente descrita, determinada com segurança, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma regulamentar e com os requisitos legais (fls. 09-21), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, o caso não impõe necessidade da diligência referida no tópico dos pedidos/requerimentos da Impugnação.

De logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo

decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso de regular ferramenta fiscal, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre de depuração dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

Tem suporte probatório nos demonstrativos e documentos autuados (fls. 09-21), cujas planilhas, em formato PDF e Excel, analiticamente identifica: NF, data de emissão, número, chave de acesso, UF, NCM, descrição da mercadoria, quantidade, CFOP, vlr item, BC ICMS, alíquotas, valores do ICMS ST e vlr da exação.

Como visto no relatório sem objetivamente contestar os dados da autuação, o representante do autuado impugnou o Auto de Infração alegando direito ao uso do crédito fiscal relativo a prestação de serviço de transportes que contratou na condição de remetente de mercadorias, dada à não cumulatividade do ICMS e que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre as operações cabe às empresas transportadoras contratadas.

Ocorre que as mercadorias objeto das operações de transporte, cujo crédito foi apropriado pelo contribuinte e glosado pelo lançamento tributário em apreço, são sujeitas à antecipação tributária total, com encerramento da fase de tributação e, para tanto, cabe a seguinte legislação:

Lei 7.014/96

“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; ”

RICMS-BA

“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;

III - empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se 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 relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

Conforme demonstrativo que apresenta junto à Impugnação, as operações autuadas foram efetuadas por 06 (seis) empresas, cujos créditos que entende de direito são: 1) FEDEX BRASIL LOGÍSTICA E TRANSPORTE = R\$ 15,99; JADLOG LOGÍSTICA S.A = R\$ 139.105,16; NOSSA SENHORA DA VITÓRIA TRANSPORTE = R\$ 626,74; PATRUS TRANSPORTE = R\$ 30,36; TEX COURIER = R\$ 497.162,90 e TRANPIZZATTO TRANSPORTADORA = R\$ 1.029,37.

Em suas razões de Defesa para se eximir da acusação fiscal, o Autuado, em síntese, alicerçou seus argumentos alegando que o recolhimento do ICMS sobre os fretes é de responsabilidade do fornecedor dos serviços e que buscou comprovar tal recolhimento, obtendo informações apenas das empresas TEX COURIER e TRANPIZZATTO, juntando comprovantes que constituem os Docs. 06 e 07. Para as demais, pede que o CONSEF busque informações a respeito, mas que, independente do recolhimento do imposto pelas empresas prestadoras dos serviços, pode usar o crédito do imposto como tomador do serviço.

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, nos termos da normativa retro reproduzida, responsável pela retenção 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 respectivos serviços de transportes contratados pelo remetente, no caso, o contribuinte autuado.

Qualquer procedimento que se afaste do quanto expressamente determinado pela legislação de regência, desnatura o funcionamento do Instituto da Substituição Tributária, que visa promover a eficácia da aplicação da legislação tributária, facultado em poucos contribuintes que se vinculam às operações na condição de contribuinte substituto, a homologação do cumprimento das obrigações tributária da cadeia das subsequentes operações pulverizadas em muitos contribuintes.

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 Conhecimentos de Transporte emitidos pelos transportadores que prestaram serviços, importa observar que, ainda que se provasse que as empresas prestadoras dos serviços das operações objeto da autuação tenham efetivamente recolhido o imposto devido à Bahia (o que não ocorreu no caso), a situação se constituiria em mero indébito tributário passível de restituição.

Sem embargo, conforme dispõe o art. 166, do CTN, dada à natureza do ICMS, a restituição de eventual indébito cabe a quem provar ter assumido o encargo tributário, no caso, o consumidor final ou contribuinte substituído e não ao contribuinte autuado (contribuinte substituto):

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

É 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 delimitar à utilização de créditos fiscais, veda o crédito 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 falar em crédito fiscal referente ao transporte de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária em que já foi efetuado o pagamento de todo o imposto devido, inclusive o relativo ao frete, pois tal encargo já compõe a base de cálculo da operação própria (CIF) e reflete na BC da ST. Em caso tal, o transportador deve emitir o Conhecimento de Transporte sem destaque do ICMS.

Em relação à alegação de inconstitucional vedação de uso do crédito fiscal, consigno falecer competência de apreciação da matéria por este órgão administrativo de revisão do lançamento tributário, bem como negar aplicação de norma vigente (RPAF: Art. 167, I e III).

Tenho, pois, a infração como subsistente.

As intimações devem ser efetuadas na forma regulamentar (RPAF: Arts. 108-109), mas nada impede que cópias sejam enviadas ao patrono do sujeito passivo, especialmente se houver cadastro do seu endereço eletrônico no DTE.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Respaldado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 161 a 174.

Aduz a tempestividade da peça, sintetiza os fatos e – em preliminar -, pontua que o Fisco utilizou alíquota diversa da prevista na legislação para as operações fiscalizadas. No caso, a alíquota correta é interestadual (12%), enquanto no corpo do Auto de Infração, na coluna “Aliq %”, está discriminado o percentual de 18%.

Discrimina os vícios materiais dos meramente formais, para depois asseverar que o ocorrido está entre os primeiros.

No mérito, sustenta que a responsabilidade supletiva foi o critério adotado pela legislação baiana para tratar de responsabilidade tributária por substituição. Tem como claro que a responsabilidade do sujeito passivo por substituição não exclui aquela do contribuinte substituído, ficando, inclusive, a critério do Estado exigir o gravame de qualquer um dos dois.

No caso dos autos, as transportadoras TEX COURIER e TRANSPIZZATTO promoveram o recolhimento do imposto (docs. 06/07 da defesa).

A FEDEX BRASIL LOGÍSTICA E TRANSPORTE se negou a disponibilizar os documentos que comprovam o regime de apuração do imposto. Já a JADLOG LOGÍSTICA informou que não promoveu o recolhimento tempestivo. A transportadora NOSSA SENHORA DA VITÓRIA TRANSPORTES não foi localizada e a PATRUS TRANSPORTES URGENTES tem algumas operações que se iniciaram fora do Estado, de modo que o crédito é legítimo.

O ICMS foi destacado em todos os conhecimentos de transporte nas prestações de serviço fiscalizadas, motivo pelo qual possuía direito ao uso do crédito, o qual decorre do princípio constitucional da não cumulatividade, cujas únicas exceções são as operações isentas e as não sujeitas à incidência.

Pugna pela realização de diligência fiscal.

A autuação, a seu ver, inclusive a multa, fere o princípio da verdade material e constitui elemento de enriquecimento ilícito do Estado.

Pede deferimento.

VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, o autuante e os julgadores de Primeira Instância expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram a imputação, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra acertado, claro e comprehensível.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, da motivação, do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º do RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação e no Recurso.

O percentual de 18%, constante da coluna “Aliq %” do Auto de Infração, ali está para mero fim de destaque, não possuindo qualquer influência no cálculo do valor do ICMS devido, o qual se encontra acertadamente discriminado no demonstrativo fiscal de fls. 9 a 20, com a alíquota correta de 12%.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Decido que não é o caso de realizar diligência, com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/99. Todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros deste colegiado estão contidos nos autos.

No mérito, as operações autuadas foram efetuadas por 06 (seis) prestadoras: 1) FEDEX BRASIL LOGÍSTICA E TRANSPORTE = R\$ 15,99; JADLOG LOGÍSTICA S.A = R\$ 139.105,16; NOSSA SENHORA DA VITÓRIA TRANSPORTE = R\$ 626,74; PATRUS TRANSPORTE = R\$ 30,36; TEX COURIER = R\$ 497.162,90 e TRANPIZZATTO TRANSPORTADORA = R\$ 1.029,37.

O recorrente aduz que o recolhimento do ICMS sobre os fretes é de responsabilidade dos fornecedores do serviço de transporte. Informa que buscou comprovar tal recolhimento, obtendo informações apenas das empresas TEX COURIER e TRANPIZZATTO, juntando comprovantes nos docs. 06 e 07 da peça defensiva. Em referência às demais, alega que, independentemente do recolhimento do imposto pelas empresas prestadoras, pode usar o crédito do imposto como tomador.

Muito bem, as operações fiscalizadas estão sujeitas ao regime da substituição tributária. Portanto, de acordo com a legislação, o contribuinte, a título de contratante do serviço ou terceiro que participe da prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal, é responsável pela retenção 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 tributo relativo aos respectivos serviços de transporte.

RICMS-BA

“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;*
- III - empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se 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 relativas 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”.

Como bem disse o julgador *a quo*:

“Qualquer procedimento que se afaste do quanto expressamente determinado pela legislação de regência desnatura o funcionamento do Instituto da Substituição Tributária, que visa promover a eficácia da aplicação da legislação tributária, facultado em poucos contribuintes que se vinculam às operações na condição de contribuinte substituto, a homologação do cumprimento das obrigações tributária da cadeia das subsequentes operações pulverizadas em muitos contribuintes”.

Ainda que se provasse que as empresas prestadoras dos serviços tenham efetivamente recolhido o imposto devido à Bahia, a situação se constituiria em mero indébito tributário, passível de restituição.

A alínea “a”, do inciso I, do art. 310 do RICMS-BA, ao delimitar à utilização de créditos fiscais, veda tal direito no que concerne à aquisição ou à entrada de mercadorias e serviços tomados quando a prestação subsequente não for tributada ou for isenta do imposto.

É descabido cogitar utilização de crédito fiscal referente ao transporte de mercadorias sujeita ao regime da substituição tributária. Neste caso, já foi efetuado o pagamento de todo o imposto devido, inclusive o relativo ao frete.

Em relação à alegação de que é inconstitucional a vedação do uso do crédito fiscal, falta competência ao Conselho para a apreciação da matéria, a teor do art. 167, I e III do RPAF.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para divergir do i. Relator quanto ao seu voto, dando Provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente.

A única infração imputada à recorrente foi a utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeito à Substituição Tributária.

O enquadramento legal dado foi o Art. 298, Inciso I, II, III e §§ 2º, 3º e 4º do RICMS/Ba, que assim dispõe:

RICMS-BA

“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;

III - empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se 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 relativas 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”.

Da leitura acima, podemos extrair que o artigo trata do modo que será feito a Substituição Tributária nas prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e, em momento algum se relaciona com a suposta infração competida que é A UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO CRÉDITO, portanto, entendo ser equivocada a afirmação da autuante em Informação Fiscal, às folhas 124, quando disse: “Examinando o artigo 298, inciso II e III observa-se que é indevido a utilização de crédito fiscal, referente a aquisição de Transporte sujeito a Substituição Tributária”.

Quanto à possibilidade de crédito de ICMS sobre serviços de Transporte tomados, o mesmo está previsto no art. 309, que assim diz:

“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; (grifos acrescidos).

Já em relação a vedação ao crédito, temos na alínea “a”, do inciso I, do art. 310 do RICMS-BA/2012, que assim dispõe:

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante:

a) não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior; (grifos acrescidos).

(...)

VIII - em relação ao serviço de transporte de mercadoria cujo imposto da mercadoria já tenha sido pago por antecipação tributária;

Observe-se que a vedação apenas se refere a produtos isentos e não tributados, ou quando comprar mercadoria com o ICMS já pago por antecipação.

Em sede da mesma Informação Fiscal, o autuante trás um fato novo, disse que as operações se tratavam de transportes de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, fato até então desconhecido, e que, por força do Art. 439, inciso III, alínea “c”, item 1, a glosa do crédito estaria justificada.

Ora, vejamos de que trata a referida legislação, especificamente no capítulo que trata **DOS PROCEDIMENTOS ESPECIAIS RELATIVOS AO SERVIÇO DE TRANSPORTE:**

"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;".

Observe-se que, o artigo acima disciplina o modo que deve ser emitido o CTE nos serviços de transporte de mercadoria sujeita ao regime de Substituição Tributária, ou seja, indica que a transportadora não teria de destacar o ICMS pois o mesmo estaria sendo pago no preço da mercadoria vendida, não cabendo, portanto, novo pagamento do ICMS.

Ressalte-se que extraíndo da mesma análise, a própria autuação cai por terra, tendo em vista que a infração imputada foi utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeita à Substituição Tributária e no caso em tela, essa prestação de serviço de transporte sequer estaria sujeita a tal regime. Ou seja, já que o ICMS do transporte já estava embutido no preço da mercadoria, esse CTE deveria ser emitido sem qualquer ICMS, nem mesmo substituído, mas apenas com a menção de que **"Imposto compreendido na substituição tributária da mercadoria;"**.

Entendo que houve uma falha na obrigação acessória, quando não foi observada a correta emissão do CTE, entretanto, como o ICMS foi destacado e recolhido aos cofres públicos, nada mais coerente que o mesmo faça seu creditamento, ademais, temos diversos julgados no mesmo sentido, quando se trata de Serviço de Transporte Sujeito a Substituição tributária, vejamos:

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0386-11/22-VD EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Revisão aponta recolhimento do imposto, restando a cifra de R\$ 40,84, em decorrência de prestações de transporte ligadas a operações isentas ou não tributadas. 2. **BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. PAGAMENTO A MENOS DE PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** A nova redação do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, retroage para beneficiar contribuintes que recolheram as parcelas dentro do novo prazo, conforme art. 106 do CTN. Infração improcedente. 3. **PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS.** Os recolhimentos se efetivaram pelo contribuinte substituído. A cobrança configuraria bitributação do tributo em decorrência de um único fato imponível. Infração improcedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0378-12/22-VD EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Está provado nos autos que o tomador do serviço de transporte figura, também, como remetente da mercadoria, a empresa autuada, a "JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA", o que caracteriza as operações terem sido todas realizadas com o "Frete CIF", suportando seu ônus, ou seja, o frete foi suportado pela empresa "JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA", sendo devida, portanto, a apropriação do ICMS incidente sobre tais fretes, na sua escrita fiscal. Nesse sentido, negar o acesso a tal direito, dado as disposições do inc. II, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, é impedir a eficácia dos ditames constitucionais da não cumulatividade, vez que está provado nos autos, que os valores glosados foram oferecidos aos cofres do Estado da Bahia pelas empresas prestadoras de serviços de transporte e estes valores glosados foram suportados pela defendant. Infração insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0169-12/23-VD EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTERIOR. GLOSA DO CRÉDITO FISCAL UTILIZADO. Restou comprovado que em parte os valores relativos às prestações sucessivas de serviços de transportes foram oferecidas à tributação, e o tomador dos serviços, no caso o estabelecimento autuado, figura como remetente das mercadorias, ficando comprovado que as operações foram realizadas sob a cláusula CIF, tendo o autuado suportado o ônus das operações, sendo devida, portanto, a apropriação do ICMS incidente sobre as operações em que houve a comprovação da ocorrência dos pagamentos do ICMS pelos transportadores. Mantida a autuação sobre as parcelas em que não houve a comprovação dos pagamentos pelos transportadores. Adequação do enquadramento da multa aplicada. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

Por esta razão, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 299131.0009/23-7, lavrado contra BOTICÁRIO PRODUTOS DE BELEZA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 637.763,06, 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Valdirene Pinto Lima, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILo REIS LOPES – RELATOR

VALDIRENE PINTO LIMA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS