

A. I. Nº - 299131.0009/23-7  
AUTUADO - BOTICÁRIO PRODUTOS DE BELEZA LTDA.  
AUTUANTE - LUIZ MORAES DE ALMEIDA JÚNIOR  
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/03/2024

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0043-02/24-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTES ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, inclusive do crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/08/2023, exige crédito tributário no valor de R\$ 637.763,06, acusando cometimento da seguinte infração.

**001.002.094.** Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente aquisição de Serviço de Transporte sujeito a 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 RICMS-BA/2012. **Multa:** Art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

O Autuado impugna o lançamento, fls. 26 a 34, articulando suas razões de Defesa na forma a seguir resumidas.

#### II) DO MÉRITO

##### II.1) DA AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ESTADUAL. DO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO

Depois de discriminar o objeto social da empresa autuada, reproduzindo os arts. 11, II, “a” e “b”, 12, V, 19 e 20 da LC 87/96, art. 29, § 2º da Lei 7.014/96, trata da não cumulatividade do ICMS. Diz contratar a prestação de serviços de transportes de mercadorias tributáveis e, na condição de remetente, tem o direito de se creditar do imposto sobre o serviço de transporte nas operações interestaduais, na condição de contratante inscrito na Bahia como contribuinte “normal”.

Informa que as operações de transporte fiscalizadas foram realizadas por transportadoras diversas, com início neste ou em outra UF, justificando a tomada de crédito no valor de R\$ 637.970,52, pela Impugnante, conforme demonstrativo resumo, cujo arquivo ‘xls’ consta na mídia CD anexa (Doc. 03).

Fala que, relativamente à empresa FEDEX BRASIL LOGÍSTICA E TRANSPORTE LTDA, para as operações iniciadas fora da Bahia, o recolhimento do imposto é de responsabilidade do fornecedor do serviço e para o CNPJ da filial na Bahia, a transportadora recolhe o ICMS por apuração, tornando-se o responsável tributário pelo recolhimento do imposto. Diz que a transportadora se negou a disponibilizar os documentos que comprovam este regime de apuração do imposto, alegando que *“por se tratar de dados sigilosos e específicos de nossas filiais, não nos sentimos confortáveis no compartilhamento”*, razão pela qual requer seja oficiado à referida

empresa, “no sentido de apresentar a este órgão julgador a comprovação da apuração e recolhimento do ICMS incidente nas operações realizadas com a Impugnante, como forma de demonstrar a ausência de infração à legislação pela Impugnante, bem como de dano ao erário estadual”.

Expressa que a transportadora LADLOG LOGÍSTICA S/A informou-lhe que não promoveu o recolhimento tempestivo do imposto nas operações que se iniciaram neste Estado, tendo sinalizado no sentido da regularização do recolhimento. Aduz ter tratado com a empresa a respeito via notificação extrajudicial para regularizar o recolhimento do tributo, conforme Doc. 05, anexo. Entende que ainda que a prestadora do serviço não tenha recolhido o imposto, a empresa autuada tem assegurado o direito ao crédito fiscal, conforme art. 12, V da LC 87/96.

Para as operações da transportadora Nossa Senhora da Vitória Transportes, diz que, no que pese as providências que adotou, a Impugnante não a localizou, tampouco a chave de acesso da NF indicada faculta sua consulta. Aduz não tratar de transportadora homologada pela área de suprimento da Impugnante, sendo possível “que se esteja diante de uma contratação de compra spot feita diretamente pela área solicitante”, ou que a operação não tenha ocorrido, daí porque se faz necessária que a fiscalização confirme a chave de acesso, bem como seja expedido ofício ao endereço do CNPJ da empresa transportadora, para fins de comprovar o ICMS devido na operação.

Relativamente à PATRUS TRANSPORTES URGENTES, algumas operações também se iniciaram fora da Bahia, de modo que não responde pelo recolhimento do tributo, mas mantém direito ao crédito fiscal.

Quanto à TEX COURIER, diz ter promovido o recolhimento do imposto por apuração, tendo disponibilizado as evidências (Doc. 06), o mesmo fazendo com relação à transportadora TRANSPIZZATTO (Doc. 07).

Assim, diz não haver falar em crédito indevido e que a improcedência do lançamento deve ser declarada.

Concluindo, pede:

- a) Realização de diligência por fiscal da ASTEC;
- b) Improcedência do Auto de Infração;
- c) Que as intimações sejam encaminhadas ao endereço dos patronos da Autuada.

A Informação Fiscal consta às fls. 122-127. Após resumir a Impugnação, passa a contestá-la.

Reproduzindo o arts. 298, incisos II e III, 439, III, “c”, “1” do RICMS-BA, que tratam da matéria da autuação, tanto na obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por antecipação (Art. 298, II e III), quanto no caso em que se considera o imposto compreendido na substituição tributária da mercadoria (Art. 439, III, “c”, 1), informa não competir às transportadoras que prestaram serviços à imputada, qualquer pagamento de imposto, pois, se o ICMS for antecipadamente devido, cabe ao substituto tributário a sua retenção (no caso, ao Boticário).

Como se lê nos textos legais referidos, o contribuinte se utilizou de crédito fiscal indevido referente a aquisição de serviço de transporte sujeito a substituição tributária, de empresas transportadoras inscritas neste Estado (não optantes pelo Simples Nacional) e em outras UF's; em seguida, afirma (fls. 32-33), que algumas dessas transportadoras de outros estados (FEDEX BRASIL, PATRUS e etc.), não lhe apresentaram comprovantes dos recolhimentos (embora este fato seja irrelevante para o objeto da imputação).

Entende que o pedido da Impugnante para que o CONSEF notifique a transportadora de modo a comprovar o recolhimento do imposto como forma de elidir o cometimento da infração, objetiva aniquilar o instituto da substituição tributária, alicerçado no art. 128 do CTN e art. 8º, V, §§ 5º e 7º da Lei 7.014/96 e art. 310, I, “a” do RICMS-BA.

Observando que: a) conforme decisão CONSEF (JJF 0041-03/22-VD), o art. 310, I, “a” do RICMS-BA, veda o uso de crédito fiscal na situação em apreço; b) ainda que irrelevantes para o caso, os comprovantes de recolhimentos apresentados pelo Impugnante (fls. 80-107), referem-se a períodos anteriores aos da autuação, afirma que o sujeito passivo não pode delegar a outrem sua obrigação e nem o ente tributante precisa verificar se o contribuinte substituído recolheu o imposto para, só então, exigir o pagamento do imposto ao substituto tributário.

Conclui mantendo a autuação.

## 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.

Com 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 7.014/99**

*“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;”*

**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;”.*

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 subseqüentes 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 subseqüente de que decorrer a saída da mercadoria, do produto resultante ou quando a prestação subseqüente 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.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299131.0009/23-7**, lavrado contra **BOTICÁRIO PRODUTOS DE BELEZA LTDA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 637.763,06**, acrescido da multa de 60% previstas na alínea “f”, do inciso II, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de fevereiro de 2024

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADO