
| | |
|------------|---|
| A. I. N° | - 269193.0014/22-0 |
| AUTUADO | - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A. |
| AUTUANTE | - GERALDO BARROS RIOS |
| ORIGEM | - DAT NORTE / IFEP NORTE |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET: 07/05/2025 |

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0068-04/25-VD**

EMENTA: ICMS. MULTA PERCENTUAL. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS SERVIÇOS TRANSPORTE SOB CLÁUSULA CIF. Comprovado estornos regulares dos créditos fiscais, não há razão para aplicação da multa, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, visto que os créditos indevidos e os respectivos estornos ocorreram em exercícios pretéritos à ação fiscal desenvolvida. Rejeitadas preliminares de nulidade. Vencido o voto da Relatora, quanto ao mérito. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 19/12/2022, diz respeito a: “utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos, no valor de R\$ 2.139,521,84”.

Consta a informação que: “O Art.298, inc. II e III do RICMS/2012 estabelece que são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transportes contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por: II empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional; III- empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional. O contribuinte na qualidade de tomador dos serviços para transporte das vendas interestaduais não realizou tal retenção e ainda se utilizou de crédito fiscal destacado em conhecimentos de transporte de transportadoras inscritas neste estado (não apenas pelo Simples nacional e em outras uf. Não houve repercussão pecuniária, tendo em vista que o contribuinte estorna créditos fiscais regularmente, na forma prevista no Art. 312-V do RICMS/BA, c/c o parágrafo 7º do mesmo artigo. No anexo desta infração tem-se o Demonstrativo Sintético da irregularidade, e o conteúdo completo encontra-se no CD de arquivos eletrônicos anexado a este PAF”.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 15 a 35 do PAF, e de início fala sobre a tempestividade de sua apresentação. Em seguida faz uma síntese dos fatos transcrevendo o teor da infração, dispositivos supostamente violados e multa aplicada, e afirma que as exigências são totalmente insubstintentes como informa que passará a expor:

Ressalta que a Impugnante é empresa tradicional que atua no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, tendo como objeto social:

- a) o comércio e distribuição por atacado de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes e domissanitários;
- b) a comercialização de roupas e acessórios de vestuário em geral, roupa de cama, mesa e banho, papel, livros, impressos de todos os tipos, material didático e de desenho, cadernos, jogos, fitas de vídeo, CDs, artigos e utensílios de uso pessoal, eletrônicos, utensílios domésticos, matéria plástica e têxtil em geral;
- c) exportação de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes, domissanitários, acessórios de vestuário em geral, roupa de cama, mesa e banho, móveis, materiais de construção e materiais elétricos;

- d) a participação em outras sociedades, empresárias ou simples, nacionais ou estrangeiras, como sócia, quotista ou acionista;
- e) fornecimento de carga para cartão presente (vale presente) por conta de terceiro;
- f) atividades de teleatendimento;
- g) o comércio varejista de produtos de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal saneantes e domissanitários.

Neste contexto, diz que que sempre cumpriu corretamente com suas obrigações tributárias, obedecendo ao Regulamento do ICMS e demais legislações aplicáveis neste Estado, onde foi surpreendida com a autuação e nesta oportunidade pretende demonstrar o equívoco cometido por parte do fisco baiano.

Abre tópico denominado **“Do direito a manutenção dos créditos. Da Verdade Material”**, lembrando que o lançamento imputou a ocorrência de 01 (uma) suposta Infração, qual seja, utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos.

Aduz a Fiscalização que: *“o art. 298, II e III do RICMS/2012 estabelece que são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transportes contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por: II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional; III – empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional”*.

Neste contexto afirma a fiscalização que o contribuinte, na qualidade de tomador dos serviços para transporte das vendas interestaduais, não realizou tal retenção e ainda se utilizou de crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transportes emitidos por transportadoras inscritas neste Estado (não optantes pelo Simples Nacional) e em outras UF.

Também entende a fiscalização que não houve repercussão pecuniária, tendo em vista que o contribuinte estorna créditos fiscais regularmente, na forma prevista no *“Art. 312-V do RICMS/BA, c/c o parágrafo 7º do mesmo artigo”*.

Entretanto, referido entendimento não merece prosperar na medida em que não houve utilização indevida de crédito fiscal.

Assevera que, nos termos do art. 309, V do RICMS/BA, 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, o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados. Assim, não há na legislação estadual previsão contemplando condicionante para usufruir o direito a este tipo de crédito.

Com essa premissa foi que a Impugnante procedeu com o lançamento e utilização dos créditos das notas fiscais referente a transporte nos seus registros fiscais. Conforme já informado, a Impugnante é empresa tradicional no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, e para a consecução do seu objeto social, faz-se necessário a utilização de serviços de transporte para fins de entrega de mercadorias (**Doc. 02**).

Destaca que a Impugnante possui inúmeros Centros de Distribuição - CD's espalhados em território brasileiro, de modo que os serviços de transporte ou se iniciam fora do território baiano ou dentro do território baiano.

Com base no demonstrativo elaborado pela fiscalização, indica a título ilustrativo a empresa BRINGER DO BRASIL AGENCIAMENTO DE CARGAS NACIONAIS E INTERNA, e afirma que seu fornecedor emitiu CT-es pelos CNPJ's abaixo:

| BRINGER DO BRASIL AGENCIAMENTO | 6.982,96 | CNPJ | UF | IE BA |
|--------------------------------|----------|--------------------|----|-------------|
| PR | 1.303,21 | 94.001.641/0004-57 | PR | - |
| SP | 5.679,75 | 94.001.641/0005-38 | SP | 160.423.494 |

Os CT-es com CNPJ nº 94.001.641/0004-57, situado no estado do PR, tiveram ICMS destacado e a operação iniciando no PR e término da prestação no estado de MG, dessa forma o crédito é devido pois a prestação e serviço de transporte iniciou fora do estado da BA.

Os CT-es com CNPJ nº 94.001.641/0005-38, situado no estado do SP, e com IE secundária na BA sob nº 160.423.494, por sua vez, tiveram início da prestação de serviço na BA, o ICMS foi recolhido pelo fornecedor por apuração com código de receita 100048 – ICMS ST por apuração, e reproduz alguns comprovantes de pagamento, e conclui que a Impugnante não cometeu qualquer infração, na medida em que procedeu com o registro dos créditos nos termos da legislação vigente.

Acrescenta que não se pode perder de vista que a Fiscalização poderia promover consulta à Escrituração Fiscal Digital (EFD) dos emitentes dos CTEs, das empresas prestadoras de serviço inscritas como contribuintes no CAD-ICMS deste Estado, para verificar se essas destacaram o ICMS-transporte.

A teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, constitui-se o crédito tributário por meio do lançamento, que é o ato documental por meio do qual se declara nascida uma obrigação tributária, após a ocorrência/apuração de um fato gerador realizado pelo contribuinte. Referido artigo determina que o lançamento é um ato administrativo vinculado, onde a autoridade administrativa constitui o crédito tributário, sendo elemento fundamental ao lançamento, a identificação dos sujeitos passivos. O próprio CTN identifica como função primordial a identificação dos sujeitos passivos.

Neste cenário, para que se considere perfeito o ato de lançamento deste tributo, em respeito ao art. 142 do CTN já citado, mister se faz que contribuinte e responsável integrem o polo passivo de eventual autuação lavrada pelo Fisco Estadual.

Emprestando-se estas premissas à presente autuação, transcreve o entendimento do julgador Flaviano Nicodemos de Andrade Lima, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, exposto em sede do Parecer 2.376 da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e esclarece que este é o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme decisão que também copiou.

Afirma que o processo administrativo é um só, formando uma unidade indivisível. No mesmo, devem constar todos os corresponsáveis pelo suposto débito.

No presente caso, o ato administrativo de lançamento se encontra imperfeito, sem que a relação processual administrativa esteja completa, na medida em que somente o Impugnante, responsável pela contratação do serviço, figura como parte do processo administrativo, havendo pendência de chamamento dos prestadores de transportes para integrar a relação processual administrativa.

Quando a responsabilidade tributária é declarada na fase de constituição do crédito tributário, desde este momento, reveste-se da condição de sujeito passivo aqueles contra os quais aquele crédito foi imputado. Por força do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, todo responsável é sujeito passivo tributário, e, nessa condição, é essencial a sua intimação para participar do Processo Administrativo Fiscal, conforme determina o art. 10, inciso V do Decreto 70.235/72, cujo fundamento é analogicamente aplicado ao presente caso.

Assim, ao deixar de promover a fiscalização cabível sobre a escrita fiscal do transportador prestador do serviço, a Administração Pública incorre em vício, por desentender aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, tornando-se inválidos os atos processuais praticados após o ato viciado.

Inclusive, se comprovado e mantido lançamento, verifica-se a dupla imposição por parte do Estado da Bahia de tributo decorrente das mesmas prestações de serviço de transporte das mercadorias/produtos, quer dizer, dos mesmos fatos geradores (imposição tributária dupla e idêntica). Afinal, não realizar a verificação é exigir em duplicidade os valores, constatado que houve a constituição do crédito por meio da emissão e do CTE (conhecimento de transporte eletrônico) e de seu registro, por parte do substituído, em sua escrita fiscal, implicando em enriquecimento sem causa do Estado.

No tópico “**Da Anulação Do Auto De Infração Em Virtude De Vício Material**” diz que a presente autuação não merece ser acolhida, devendo ser extinta antes do julgamento do mérito, em vista de diversas irregularidades no momento de sua lavratura, que ocasionam o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e, consequentemente a nulidade da autuação como um todo.

Com o respeito devido a Fiscalização, necessário se verificar que a mesma adotou metodologia de apuração em desconformidade com a lei, incorrendo em erro no enquadramento da multa aplicada bem como na capitulação da infração, impactando consequentemente, no montante do débito tributário, circunstância que enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, por não atender as previsões do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal neste Estado, aprovado pela Lei nº 7.629/99.

Fala longamente sobre as diferenças entre vício formal e material, e no caso presente a Fiscalização não observou o quanto disposto na legislação estadual, na medida em que não promoveu a devida fiscalização na EFD das prestadoras do serviço, bem como promoveu aplicação de penalidade sem que houvesse uma infração tributária, com repercussão econômica para o erário estadual, maculando todo o lançamento fiscal.

Frisa que o vício incorrido na exigência recai sobre a própria constituição do crédito, contaminando irremediavelmente o próprio lançamento. Houve, portanto, vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, constituem-se em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e consequente notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Dessa forma, considerando que a ação fiscal ora atacada carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança as infrações apontadas, uma vez que o lançamento está eivado de vícios insanáveis que inquinam de nulidade a peça acusatória, deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração.

Dessa forma, tendo em vista o equívoco cometido pela Fiscalização, que impacta diretamente no montante do débito, gerando, consequentemente a falta de certeza e liquidez da suposta dívida, alternativa, não resta aos senhores Julgadores, senão declarar a nulidade da autuação. Nesse sentido é a jurisprudência, conforme Ementa que copiou, e frisa que deve ser considerado pelos Julgadores, caso insistam na manutenção das duas cobranças, comprovadamente indevida, é que o erário estadual estaria praticando o enriquecimento ilícito.

Na situação em tela, sem sombra de dúvidas, se o lançamento realizado na presente autuação for mantido, resultará aplicação indevida de multa, permitindo assim o enriquecimento deste Estado, sem causa que o justifique, o que não pode ser aceito.

Entende que o bom senso recomenda o julgamento deste Auto de Infração pela improcedência, pois, caso este douto Conselho insista na cobrança indevida, estará punindo contribuinte que sempre agiu dentro da legalidade observando todas as regras impostas pela legislação, o que seria, de fato, inaceitável. Caso não seja este o entendimento, e por cautela, a empresa Impugnante requer a redução da multa aplicada, tendo em vista não ter trazido prejuízo ao erário público estadual.

Reclama da exorbitância da multa aplicada, na razão de 60%, pois se mostra desproporcional e com feições de confisco, ato totalmente vedado pela Constituição Federal no seu art. 150, IV.

Diz que o princípio da vedação do confisco é previsto no sistema tributário nacional como uma

das limitações poder de tributar. Traz entendimento do estudioso do direito Hugo de Brito Machado.

Após trazer aos autos outros entendimentos de estudiosos do direito, além de decisões de outros tribunais administrativos sobre autuações fiscais com entendimento de caráter confiscatório, diz que, em que pese a suposta violação assinalada, ante os preceitos constitucionais, à previsão legal e a boa-fé da conduta da empresa Impugnante, cumpre à Autoridade Fiscalizadora aplicar multa em percentual que não represente confisco do patrimônio da mesma, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Finaliza protestando pelo acatamento incólume da presente defesa, requerendo:

- a) **lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito**, com a juntada posterior dos documentos que se fizerem necessários, bem como a realização de revisão fiscal efetuada por fiscal estranho ao feito, através da ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, sob pena de cerceamento ao direito de defesa, nos termos do artigo 5º da Constituição Federal;
- b) que, no mérito, seja julgada TOTALMENTE IMPROCEDENTE A AUTUAÇÃO, como efetivamente o é, dentro da fundamentação acima apresentada, expurgando os juros cumulativos e a multa em percentual confiscatório, utilizando-se o bom senso e aplicando-se a melhor norma constante do RICMS, por ser medida de direito e JUSTIÇA.

Por fim, requer também que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos da Autuada constante no rodapé destas páginas.

O autuante presta informação fiscal às fls. 43 a 44 dos autos afirmando que a defesa apresentada se resume aos pontos que enumerou e se pronunciou como a seguir:

1 – *Que a impugnante possui inúmeros Centros de Distribuição – CD's espalhados pelo país, de modo que os serviços de transportes podem iniciar-se fora ou dentro do estado da Bahia (fl. 19 do PAF); cita um exemplo em que o CTE teve ICMS destacado e a operação iniciada no estado do PR (o emitente é uma gráfica ...???) e término da prestação em MG, dessa forma o crédito seria devido pois a prestação de serviço de transporte iniciou fora de estado da BA; quanto às operações iniciadas neste estado, diz que a fiscalização poderia promover consulta à EFD dos emitentes dos CTE's para verificar se essas destacaram o ICMS-transporte; em seguida, pugna pela identificação desses emitentes e que "integrem o polo passivo de eventual autuação lavrada pelo Fisco Estadual" (fl. 22).*

A seguir assim se manifesta:

Iniciando pela "sugestão" de que a fiscalização promova consulta à EFD dos emitentes dos CTE's para verificar se houve destaque do ICMS-transporte: O que se percebe é que a insurgente pretende aniquilar o instituto da Substituição Tributária. O sujeito ativo da relação tributária – o estado da Bahia -, estribado no Art. 128 do CTN, por motivos que não cabe ao sujeito passivo questionar, decidiu não ter que fazer tal fiscalização nas inúmeras transportadoras; decidiu eleger um substituto tributário e fiscalizar tão somente este; no caso em foco, a CÁLAMO é o substituto tributário e a Bahia só precisa cobrar dela; essa é a lógica da ST, sob tentativa de subversão pela impugnante; é o que reza o artigo 8º. da Lei 7.014/96 que trata do tema, e que copiamos:

(xxxxx)

Não cremos que haja margem a interpretação; o Sujeito Passivo não pode escolher ser ou não ser substituto tributário.

- Quanto ao primeiro argumento, consideramos inteiramente desprovido de razoabilidade.

2 – Pede a anulação do Auto atacado, sob o fragilíssimo albergue de que este auditor "não promoveu a devida fiscalização na EFD das prestadoras do serviço ..." (fl. 28).

- 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 que instituiu o responsável tributário. Seria, na prática, a extinção do instituto da Substituição Tributária.

3 – Caso esta digna Corte de julgamento não entenda serem cabíveis os argumentos anteriores, solicita "redução da multa aplicada, tendo em vista não ter trazido prejuízo ao erário público estadual" (fl. 31).

- Cremos que tal assunto está inteiramente pacificado neste egrégio CONSEF, e é no sentido de que este não é o foro apropriado para essa reivindicação.

Ante aos fatos relatados decidiu esta 4ª JJF, em sessão suplementar realizada em 25 de maio de

2023, pela conversão do processo em diligência à INFRAZ de origem, para que o autuante elaborasse planilha indicando **todas** as operações que se iniciaram no estado da Bahia e cujos CTEs foram emitidos por transportadora com inscrição estadual neste estado. Ressaltou que no referido demonstrativo os valores apurados deveriam ser totalizados mensalmente.

Após a providência acima, a Inspetoria deveria cientificar o sujeito passivo, concedendo o prazo de 20(vinte) dias para se pronunciar, querendo.

Havendo manifestação do autuado fosse dada ciência ao autuante a fim de prestar nova Informação Fiscal, elaborando novos demonstrativos, se fosse o caso.

Em virtude da aposentadoria do autuante a diligência foi efetuada pelo auditor Joílson Fonseca, conforme relatório de fls. 52 a 56, destacando inicialmente que da análise dos documentos acostado ao processo pelo autuante constatou que as informações solicitadas na diligência não são possíveis de serem obtidas uma vez que as planilhas que lastreiam a cobrança não discriminam o local do início da operação. Dessa forma, para atender o pleito da Junta de Julgamento teve a árdua tarefa de buscar informações constantes nos conhecimentos de transportes que foram objeto da autuação sendo essas informações extraídas do banco de dados da empresa autuada.

Diz que após depurar os 55.445 CT-es constantes do auto identificou que 45.657 tiveram o início do serviço de transporte iniciado na Bahia e tomado pela autuada, sendo 41.762 serviços prestados por transportadoras com inscrição estadual na Bahia e 3895 efetuados por transportadoras localizadas em outras unidades da federação.

Assim, após a análise das informações, e no intuito de dar mais subsídios ao julgamento apresentou não só o cenário solicitado na diligência, uma vez que o desenvolvimento dos trabalhos demonstrou outros cenários passíveis de serem examinados, como a seguir:

CENÁRIO 01: Foi atendido o solicitado na diligência segregando os serviços de transporte iniciados na Bahia e prestados por transportadoras com inscrição estadual na Bahia, apresentando o seguinte resumo:

| MÊS | CRÉD. LANÇADO TRANSP BAHIA | PAGAMENTOS LANÇADOS | CRÉD. INDEVIDO CONSIDERANDO PAGAMENTOS LANÇADOS | CRÉD. INDEVIDO SEM PAGAMENTOS LANÇADOS | MULTA CONSIDERANDO PAGAMENTOS | MULTA NÃO CONSIDERANDO PAGAMENTOS |
|---------|-------------------------------|------------------------|--|---|-------------------------------------|---|
| | | | (A) | (B) | 60% X (A) | 60% X (B) |
| jan-20 | 234.883,87 | 11.531,39 | 223.352,48 | 234.883,87 | 134.011,49 | 140.930,32 |
| fev-20 | 274.610,97 | 4.343,24 | 270.267,73 | 274.610,97 | 162.160,64 | 164.766,58 |
| mar-20 | 136.484,03 | 11.391,43 | 125.092,60 | 136.484,03 | 75.055,56 | 81.890,42 |
| abr-20 | 152.699,66 | 4.498,77 | 148.200,89 | 152.699,66 | 88.920,53 | 91.619,80 |
| mai-20 | 31.639,41 | 2.582,24 | 29.057,17 | 31.639,41 | 17.434,30 | 18.983,65 |
| jun-20 | 101.845,92 | 6.919,86 | 94.926,06 | 101.845,92 | 56.955,64 | 61.107,55 |
| jul-20 | 30.648,53 | 6.885,46 | 23.763,07 | 30.648,53 | 14.257,84 | 18.389,12 |
| ago-20 | 206.078,44 | 17.230,10 | 188.848,34 | 206.078,44 | 113.309,00 | 123.647,06 |
| sct-20 | 45.571,20 | 11.965,16 | 33.606,04 | 45.571,20 | 20.163,62 | 27.342,72 |
| out-20 | 79.430,55 | 6.369,57 | 73.060,98 | 79.430,55 | 43.836,59 | 47.658,33 |
| nov-20 | 164.930,51 | 24.871,24 | 140.059,27 | 164.930,51 | 84.035,56 | 98.958,31 |
| dc./-20 | 68.920,88 | 14.120,06 | 54.800,82 | 68.920,88 | 32.880,49 | 41.352,53 |
| jan-21 | 114.810,99 | 129,38 | 114.681,61 | 114.810,99 | 68.808,97 | 68.886,59 |
| fcv-21 | 252.319,21 | 5.827,83 | 246.491,38 | 252.319,21 | 147.894,83 | 151.391,53 |
| mar-21 | 97.713,58 | 37.686,64 | 60.026,94 | 97.713,58 | 36.016,16 | 58.628,15 |
| abr-21 | 103.622,45 | 21.496,32 | 82.126,13 | 103.622,45 | 49.275,68 | 62.173,47 |
| mai-21 | 91.855,45 | 11.396,74 | 80.458,71 | 91.855,45 | 48.275,23 | 55.113,27 |
| jun-21 | 95.949,25 | 17.237,64 | 78.711,61 | 95.949,25 | 47.226,97 | 57.569,55 |
| jul-21 | 128.966,42 | 21.933,12 | 107.033,30 | 128.966,42 | 64.219,98 | 77.379,85 |
| ago-21 | 334.309,11 | 41.270,69 | 293.038,42 | 334.309,11 | 175.823,05 | 200.585,47 |
| sct-21 | 56.055,45 | 30.435,72 | 25.619,73 | 56.055,45 | 15.371,84 | 33.633,27 |
| out-21 | 44.988,27 | 15.929,86 | 29.058,41 | 44.988,27 | 17.435,05 | 26.992,96 |
| nov-21 | 25.818,99 | 9.215,21 | 16.603,78 | 25.818,99 | 9.962,27 | 15.491,39 |
| dez-21 | 18.623,72 | 11.649,16 | 6.974,56 | 18.623,72 | 4.184,74 | 11.174,23 |
| | | | Total | | 1.527.516,02 | 1.735.666,12 |

Informou que nesse cenário derivou o valor da multa levando em consideração ou não os valores pagos a título de ICMS ST lançados na EFD e apontados pelo autuante. Ressaltou que no montante destes valores pagos possivelmente estão contemplados os valores do ICMS ST referente aos

serviços prestados por transportadoras localizadas em outras unidades da federação e não os valores referentes ao ICMS ST das transportadoras localizadas no Estado da Bahia.

CENÁRIO 02: Segregou os serviços de transporte iniciados na Bahia, no entanto, contemplou tanto as operações com as transportadoras localizadas na Bahia quanto as localizadas em outras unidades da federação.

| MÊS | CRÉD. LANÇADO TRANSPORTADORA BAHIA | CRÉD. LANÇADO TRANSPORTADORA OUTRA UF | TOTAIS CRÉDITOS LANÇADOS | PAGAMENTOS LANÇADOS | CRÉD. INDEVIDO ABATENDO PAGAMENTOS (A) | MULTA CONSIDERANDO PAGAMENTOS 60% X (A) |
|--------|------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------|---------------------|--|---|
| jan-20 | 234.883,87 | 7.764,52 | 242.648,39 | 11.531,39 | 231.117,00 | 138.670,20 |
| fev-20 | 274.610,97 | 19.500,45 | 294.111,42 | 4.343,24 | 289.768,18 | 173.860,91 |
| mar-20 | 136.484,03 | 21.547,01 | 158.031,04 | 11.391,43 | 146.639,61 | 87.983,77 |
| abr-20 | 152.699,66 | 25.896,13 | 178.595,79 | 4.498,77 | 174.097,02 | 104.458,21 |
| mai-20 | 31.639,41 | | 31.639,41 | 2.582,24 | 29.057,17 | 17.434,30 |
| jun-20 | 101.845,92 | | 101.845,92 | 6.919,86 | 94.926,06 | 56.955,64 |
| Jul-20 | 30.648,53 | 10.328,39 | 40.976,92 | 6.885,46 | 34.091,46 | 20.454,88 |
| ago-20 | 206.078,44 | 19.805,85 | 225.884,29 | 17.230,10 | 208.654,19 | 125.192,51 |
| sct-20 | 45.571,20 | 14.298,54 | 59.869,74 | 11.965,16 | 47.904,58 | 28.742,75 |
| out-20 | 79.430,55 | | 79.430,55 | 6.369,57 | 73.060,98 | 43.836,59 |
| nov-20 | 164.930,51 | 47.199,72 | 212.130,23 | 24.871,24 | 187.258,99 | 112.355,39 |
| dez-20 | 68.920,88 | 35.778,85 | 104.699,73 | 14.120,06 | 90.579,67 | 54.347,80 |
| jan-21 | 114.810,99 | 14.972,22 | 129.783,21 | 129,38 | 129.653,83 | 77.792,30 |
| fev-21 | 252.319,21 | 12.091,59 | 264.410,80 | 5.827,83 | 258.582,97 | 155.149,78 |
| mar-21 | 97.713,58 | 17.672,11 | 115.385,69 | 37.686,64 | 77.699,05 | 46.619,43 |
| abr-21 | 103.622,45 | 11.064,66 | 114.687,11 | 21.496,32 | 93.190,79 | 55.914,47 |
| mai-21 | 91.855,45 | 20.958,96 | 112.814,41 | 11.396,74 | 101.417,67 | 60.850,60 |
| jun-21 | 95.949,25 | 28.373,61 | 124.322,86 | 17.237,64 | 107.085,22 | 64.251,13 |
| Jul-21 | 128.966,42 | 13.553,64 | 142.520,06 | 21.933,12 | 120.586,94 | 72.352,16 |
| ago-21 | 334.309,11 | 50.118,27 | 384.427,38 | 41.270,69 | 343.156,69 | 205.894,01 |
| set-21 | 56.055,45 | 29.969,66 | 86.025,11 | 30.435,72 | 55.589,39 | 33.353,63 |
| out-21 | 44.988,27 | 21.853,02 | 66.841,29 | 15.929,86 | 50.911,43 | 30.546,86 |
| nov-21 | 25.818,99 | 19.310,25 | 45.129,24 | 9.215,21 | 35.914,03 | 21.548,42 |
| dez-21 | 18.623,72 | 18.632,63 | 37.256,35 | 11.649,16 | 25.607,19 | 15.364,31 |
| | | | | Total | 1.803.930,07 | |

CENÁRIO 03: Este cenário é decorrente da constatação de que muitos dos CTE's referente aos serviços prestados pelas transportadoras localizadas na Bahia, elencados no rol dos créditos indevidos, tinham destaque de ICMS enquanto outros CTE's não tinham nenhum destaque de ICMS e mesmo assim foram objeto de creditamento. Diante desse fato, elaborou mais um cenário onde para determinar o valor dos créditos indevidos excluiu da autuação os CTE's emitidos por transportadoras com Inscrição Estadual na Bahia que apresentava destaque de ICMS nos seus conhecimentos de transporte.

| MÊS | CRÉD. TOTAIS LANÇADOS TRANSP BAHIA | SÓ CRÉDITOS TRANSP BA LANÇADOS SEM DESTAQUE ICMS NO (A) | CRÉD. LANÇADO TRANSPORTADORA OUTRA UF (B) | CRÉDITOS OUTRA UF + CTE BA SEM DESTAQUE ICMS NO C= (A)+(B) | PAGAMENTOS LANÇADOS (D) | CRÉD. INDEVIDO ABATENDO PAGAMENTOS E=(C)-(D) | MULTA CONSIDERANDO PAGAMENTOS 60% X (E) |
|--------|------------------------------------|---|---|--|-------------------------|--|---|
| jan-20 | 234.883,87 | 163.673,22 | 7.764,52 | 171.437,74 | 11.531,39 | 159.906,35 | 95.943,81 |
| fev-20 | 274.610,97 | 116.147,17 | 19.500,45 | 135.647,62 | 4.343,24 | 131.304,38 | 78.782,63 |
| mar-20 | 136.484,03 | 26.288,56 | 21.547,01 | 47.835,57 | 11.391,43 | 36.444,14 | 21.866,48 |
| abr-20 | 152.699,66 | 56.617,65 | 25.896,13 | 82.513,78 | 4.498,77 | 78.015,01 | 46.809,01 |
| mai-20 | 31.639,41 | 4.693,44 | | 4.693,44 | 2.582,24 | 2.111,20 | 1.266,72 |
| Jul-20 | 30.648,53 | 445,46 | 10.328,39 | 10.773,85 | 6.885,46 | 3.888,39 | 2.333,03 |
| ago-20 | 206.078,44 | 3.980,29 | 19.805,85 | 23.786,14 | 17.230,10 | 6.556,04 | 3.933,62 |
| set-20 | 45.571,20 | 1.742,00 | 14.298,54 | 16.040,54 | 11.965,16 | 4.075,38 | 2.445,23 |
| nov-20 | 164.930,51 | 3.365,94 | 47.199,72 | 50.565,66 | 24.871,24 | 25.694,42 | 15.416,65 |
| dez-20 | 68.920,88 | 2.122,42 | 35.778,85 | 37.901,27 | 14.120,06 | 23.781,21 | 14.268,73 |
| jan-21 | 114.810,99 | 2.798,79 | 14.972,22 | 17.771,01 | 129,38 | 17.641,63 | 10.584,98 |
| fev-21 | 252.319,21 | 2.641,31 | 12.091,59 | 14.732,90 | 5.827,83 | 8.905,07 | 5.343,04 |
| abr-21 | 103.622,45 | 40.527,16 | 11.064,66 | 51.591,82 | 21.496,32 | 30.095,50 | 18.057,30 |
| mai-21 | 91.855,45 | 4.764,25 | 20.958,96 | 25.723,21 | 11.396,74 | 14.326,47 | 8.595,88 |
| jun-21 | 95.949,25 | 18.954,70 | 28.373,61 | 47.328,31 | 17.237,64 | 30.090,67 | 18.054,40 |
| AGO-21 | 334.309,11 | 11.213,58 | 50.118,27 | 61.331,85 | 41.270,69 | 20.061,16 | 12.036,70 |
| SET-21 | 56.055,45 | 3.434,38 | 29.969,66 | 33.404,04 | 30.435,72 | 2.968,32 | 1.780,99 |
| OUT-21 | 44.988,27 | 3.982,44 | 21.853,02 | 25.835,46 | 15.929,86 | 9.905,60 | 5.943,36 |
| NOV-21 | 25.818,99 | 2.084,52 | 19.310,25 | 21.394,77 | 9.215,21 | 12.179,56 | 7.307,74 |
| DEZ-21 | 18.623,72 | 3.233,24 | 18.632,63 | 21.865,87 | 11.649,16 | 10.216,71 | 6.130,03 |
| | | | | TOTAL | | 376.90033 | |

Ressaltou que neste cenário apenas excluiu do levantamento original objeto do auto de infração os CTE's de transportadoras com Inscrição Estadual no Estado da Bahia com destaque do ICMS.

Por fim informou estar anexando aos autos planilhas analíticas com a identificação da origem do serviço de transporte, do tomador do serviço, da UF de origem da transportadora e o valor do ICMS lançado nos campos dos CTE's.

O sujeito passivo ao ser cientificado se pronunciou, fls. 63 a 65 dizendo que em atendimento a diligência solicitada por esta 4ª JJF foram elaborados levantamentos identificados como possíveis para solução do caso:

- i) **Cenário 1** – levantamento considerando o crédito relativo a serviços de transporte iniciados neste estado, por transportadoras com inscrição, considerando os pagamentos ICMS ST transportes, tendo como resultado crédito indevido equivalente a R\$ 1.527.516,02;
- ii) **Cenário 2** – levantamento considerando o crédito relativo a serviços de transporte iniciados neste estado, por transportadoras com e sem inscrição, considerando os pagamentos ICMS ST transportes, resultando em crédito indevido equivalente a R\$ 1.803.930,07;
- iii) **Cenário 3** – levantamento considerando o crédito relativos a serviços de transporte realizados por transportadoras inscritas neste estado, sem destaque ICMS, somados aos serviços de transporte realizados por transportadoras sem inscrição neste estado, considerando os pagamentos ICMS ST transportes, chegando a crédito indevido equivalente a R\$ 376.900,33.

A seguir pontua que o Cenário 3 é o que melhor representa as previsões da legislação deste estado acerca do direito de crédito decorrente das operações de serviço de transporte interestadual, na medida em que considera o critério do destaque do imposto, juntamente com o do local do início da prestação de serviço, como determinante do direito creditório.

Pugna a contribuinte pela improcedência do lançamento com fundamento na correta apuração do crédito de ICMS demonstrada no Cenário 3, que reflete a observância da legislação vigente no Estado da Bahia e os princípios que regem o ICMS.

Frisa que a análise do referido cenário confirma que o crédito fiscal utilizado pela empresa foi corretamente apurado, sem qualquer irregularidade ou prejuízo à arrecadação estadual. Adicionalmente requer a revisão do valor do crédito fiscal, com base no levantamento detalhado apresentado no Cenário 3, que demonstra a correta apuração e utilização do crédito, em conformidade com a legislação aplicável.

No que tange à penalidade imposta, é imperioso destacar que o crédito utilizado foi legítimo, conforme a legislação do Estado da Bahia, e que não houve qualquer impacto negativo para a arrecadação do ICMS devido, de modo a ser considerada improcedente, uma vez que a empresa cumpriu adequadamente suas obrigações fiscais.

Ao auditor responsável pela realização da diligência foi dada ciência da manifestação do autuado, e à fl. 69 o mesmo se pronunciou dizendo não ter sido apresentado qualquer fato capaz de alterar o teor da diligência.

VOTO VENCIDO (QUANTO AO MÉRITO)

De acordo com o constante da inicial, o presente lançamento tributário foi efetivado para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 2.139.521,84, mais multa no percentual de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“utilização indevida de crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos.”*

Em complemento foi acrescentado que: *“O Art.298, inc. II e III do RICMS/2012 estabelece que são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transportes contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por: II- empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional; III- empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo*

Simples Nacional. O contribuinte na qualidade de tomador dos serviços para transporte das vendas interestaduais não realizou tal retenção e ainda se utilizou de crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transporte de transportadoras inscritas neste estado (não optantes pelo Simples nacional) e em outras uf. Não houve repercussão pecuniária, tendo em vista que o contribuinte estorna créditos fiscais regularmente, na forma prevista no Art. 312-V do RICMS/BA, c/c o parágrafo 7º do mesmo artigo”.

Argui o defendant, com base no art. 18, incisos IV, “a”, do RPAF/BA, insegurança na determinação da infração, e consequentemente cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que, para a apuração do valor exigido foi utilizada metodologia em desconformidade com a lei. Assevera que não foi promovida a devida fiscalização na EFD das prestadoras do serviço, bem como foi aplicada penalidade sem que houvesse uma infração tributária, com repercussão econômica para o erário estadual, maculando todo o lançamento fiscal.

Tal argumento apesar de ter sido tratado pelo sujeito passivo como motivador de nulidade, observo que se trata de questão de mérito, o que será oportunamente apreciado, motivo pelo qual afasto a nulidade arguida.

Por outro lado, verifico que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capituloção da infração, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Assim, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, não estando presentes no processo qualquer hipótese motivadora de nulidade elencadas nos incisos I a IV do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

No mérito, observo pela descrição da acusação fiscal estampada no Auto de Infração, que está a Auditoria a exigir multa sobre o valor dos créditos considerados indevidos, em face do não pagamento do ICMS-ST pelo autuado, na qualidade de tomador, em face de aquisição de serviços de transporte, com base nos incisos II e III do art. 298 do RICMS-BA, tendo sido acrescentado não ter havido repercussão pecuniária em virtude do contribuinte, sistematicamente, efetuar estorno de créditos fiscais, de acordo com o previsto no Art. 312-V do RICMS/BA, c/c o parágrafo 7º do mesmo artigo.

Importante destacar que o artigo 298 do RICMS/12, trata do regime de substituição tributária por retenção às prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal e quando as prestações fossem realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado ou quando envolvessem repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato, como se percebe da sua redação vigente até 31/12/2019:

“Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:

I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;

II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.”

Diante da edição do Decreto 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19, com efeitos de 01/01/20 até 26/06/2020, a redação do caput do artigo mencionado ficou a seguinte:

“Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte, contratado pelo remetente da mercadoria, inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por: ...”

Já a partir de 27/06/2020, aplicável quando dos fatos geradores do presente lançamento, a redação do caput do referido artigo passou a ser:

“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:

II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;

III - empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional.”

O sujeito passivo na apresentação da defesa se insurge contra o lançamento asseverando que para

consecução do seu objeto social utiliza serviços de transporte para fins de entrega de mercadorias, possuindo inúmeros Centros de Distribuição- CDs espalhados em território brasileiro, de modo que os serviços de transporte ou se iniciam fora ou dentro do território baiano.

Em relação aos CTEs cujos emitentes eram contribuintes no CAD_ICMS deste Estado entende que a fiscalização poderia promover consulta à Escrituração Fiscal Digital - EFD deste Estado para verificar se esses destacaram o ICMS- transporte.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal rechaça todos os argumentos defensivos frisando que se os agentes do sujeito passivo precisassem verificar se o contribuinte substituído fez algum recolhimento de imposto para só então exigir do contribuinte substituto a sujeição ao comando legal que instituiu o responsável tributário seria na prática a extinção do instituto da substituição tributária.

Dúvidas inexistem de que é o contratante de serviço de transporte, interestadual e intermunicipal , no caso o autuado, o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto relativo aos serviços prestados, porém, no presente lançamento o que se discute é a legitimidade, ou não dos créditos fiscais lançados na escrita fiscal do contribuinte, que ao entender da fiscalização só seria cabível se o contratante, no caso o autuado, tivesse recolhido o ICMS-ST vinculado às prestações de serviço de transporte, do que discordo.

Assim, após análise das planilhas sintéticas e analíticas, que dão sustentação ao lançamento, cujas cópias foram anexadas por amostragem às fls. 08 e 09 e em sua totalidade no CD de fl. 10, observo que o procedimento adotado pela fiscalização foi o de comparar mensalmente os valores dos “créditos lançados pelo contribuinte” em sua Escrituração Fiscal Digital com o “crédito possível (ICMS ST Pago)”, estabelecendo a diferença. Sobre dito valor foi aplicada a multa de 60%.

Também observo que de acordo com o mencionado demonstrativo analítico estão relacionados CTEs, emitidos por transportadoras com inscrição estadual neste estado e também em outras unidades da Federação e inexistem informações se o valor do ICMS registrado na Escrituração Fiscal Digital do autuado, encontram-se destacados ou não nos referidos CTEs.

Em virtude deste aspecto relevante, decidiu este Colegiado converter o PAF em diligência para que o autuante elaborasse planilha indicando **todas** as operações que se iniciaram no estado da Bahia e cujos CTEs foram emitidos por transportadora com inscrição estadual neste estado, e respectivos valores destacados nos documentos fiscais.

Em virtude da aposentadoria do autuante a diligência foi atendida por auditor fiscal estranho ao feito lotado na Inspetoria de origem, que de início destacou que as planilhas que lastreiam ao presente lançamento não discriminam o local do início da operação. Assim, após a realização de um árduo e minucioso trabalho , através de informações constantes nos conhecimentos de transportes, que foram objeto da autuação extraídas do banco de dados da empresa autuada, constatou que dos 55.445 CTE's constantes do auto identificou que 45.657 tiveram o início do serviço de transporte no estado da Bahia e foram tomados pela autuada, sendo 41.762 serviços prestados por transportadoras com inscrição estadual na Bahia e 3895 efetuados por transportadoras localizadas em outras unidades da federação.

Diante dessas circunstâncias elaborou demonstrativos apresentando, para as devidas análises, três cenários diferentes:

Cenário I: Foram segregados os serviços de transporte iniciados na Bahia e prestados por transportadoras com inscrição estadual na Bahia, sendo abatidos os pagamentos realizados pelo contribuinte, resultando na multa a ser exigido de R\$ 1.527.516,02.

Cenário II: Foram os serviços de transporte iniciados na Bahia, no entanto, contemplou tanto as operações com as transportadoras localizadas na Bahia quanto as localizadas em outras unidades da federação, resultando na multa a ser exigida no valor de R\$ 1.803.930,07;

Cenário III: Após ressaltar que muitos dos CTE's referentes aos serviços prestados pelas transportadoras localizadas na Bahia, elencados no rol dos créditos indevidos, tinham destaque de ICMS enquanto outros CTE's não tinham nenhum destaque de ICMS e mesmo assim foram objeto de creditamento, determinou o valor dos créditos indevidos excluindo da autuação os CTE's emitidos por transportadoras com Inscrição Estadual na Bahia que apresentava destaque de ICMS, nos seus conhecimentos de transporte, assim como os pagamentos realizados pelo contribuinte, resultando na multa a ser exigida de R\$ 376.900,33.

Acato a terceira opção apresentada pelo auditor estranho ao feito, considerando que foram excluídas da autuação as operações que se iniciaram no Estado da Bahia, realizadas por transportadoras inscritas neste estado como contribuinte, cujos CTEs continham o destaque do imposto, portanto, foram submetidas à tributação pelos seus emitentes, legitimando o crédito fiscal glosado pela fiscalização, já que inexiste no PAF provas de inidoneidade dos mencionados documentos fiscais.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa, saliento que as multa aplicadas, encontram-se previstas no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, do COTEB-Código Tributário do Estado da Bahia, cujas determinações foram absorvidas pelo RPAF/BA em seu art. 167, I.

Desse modo, com suporte nos demonstrativos analíticos elaborados pelo auditor estranho ao feito, inserido no CD de fl.61, o valor da infração fica alterado de R\$ 2.139.521,84 para R\$ 376.900,33, conforme demonstrativo de debito às fls. 55 a 56.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (QUANTO AO MÉRITO)

Apesar de concordar com a i. Relatora de que não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, não estando presentes no processo qualquer hipótese motivadora de nulidade elencadas nos incisos I a IV do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, peço *vênia* para discordar, quanto ao mérito, da sua decisão, cuja acusação é de que o sujeito passivo utilizou indevidamente crédito fiscal que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos, tendo ainda descrito que:

“O Art. 298, inc. II e III do RICMS/2012 estabelece que são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transportes contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por: II empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional; III- empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional. O contribuinte na qualidade de tomador dos serviços para transporte das vendas interestaduais não realizou tal retenção e ainda se utilizou de crédito fiscal destacado em conhecimentos de transporte de transportadoras inscritas neste estado (não apenas pelo Simples nacional e em ouras uf. Não houve repercução pecuniária, tendo em vista que o contribuinte estorna créditos fiscais regularmente, na forma prevista no Art. 312-V do RICMS/BA, c/c o parágrafo 7º do mesmo artigo. No anexo a desta infração tem-se o Demonstrativo Sintético da irregularidade, e o conteúdo completo encontra-se no CD de arquivos eletrônicos anexado a este PAF” (grifos nossos).

Como sublinhado acima, a empresa autuada, cuja multa sobre o crédito indevido se exige, é a tomadora do serviço de transporte e, também, remetente das mercadorias, caracterizando-se, assim, como operações realizadas sob cláusula CIF. Também se destaca que não houve repercução pecuniária, tendo em vista que o contribuinte estorna créditos fiscais regularmente, na forma prevista no art. 312, V, do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), c/c o parágrafo 7º do mesmo artigo, razão para se exigir tão-somente a multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Feitas estas observações, se faz necessário frisar que o suposto “ônus financeiro pelo remetente da prestação do serviço de transporte”, sob cláusula CIF, em verdade, *se trata de uma premissa falsa*, uma vez que SEMPRE quem suporta o “ônus” de qualquer custo de aquisição é o adquirente do

produto, pois todos os custos de produção, serviço, logística, seguro e frete sempre serão repassados pelo remetente para serem arcados pelo adquirente e, por fim, ao consumidor final.

No caso específico do frete, sob cláusula CIF, cuja sigla em inglês é *cost, insurance and freight* e significa “custo, seguro e frete”, decorre do transporte da mercadoria, incluindo os custos e riscos, sob a responsabilidade do vendedor, ou seja, o produto já é ofertado para o cliente com o valor de frete incluído no valor total do produto.

Já o frete sob cláusula FOB (free on board), significa “livre a bordo” e nesse tipo de frete toda a responsabilidade pelo transporte da mercadoria é do estabelecimento destinatário, incluindo os riscos e os custos, já que no frete FOB o custo pelo transporte não está “embutido” no valor cobrado pela mercadoria, por parte do remetente.

Porém, em ambas situações quem arca ao final pelo custo do frete é sempre o adquirente e, por essa razão, é ele (o adquirente) que deve sempre se creditar do ICMS sobre o frete, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria.

Retornando ao nosso caso específico de frete sob a cláusula CIF, o fato de o valor do frete cobrado pelo remetente já se encontrar incluso no valor total do produto e, em consequência, compor da base de cálculo do ICMS, quando das operações sujeitas à tributação, ocorre a tributação do ICMS sobre o frete incidente **tanto** no valor correspondente ao produto, **quanto** no conhecimento de transporte, quando a prestação de serviço de transporte for interestadual, a qual é tributada.

Assim, para se corrigir tal distorção, ocorrida sob cláusula CIF, é dado o direito ao remetente de se creditar do ICMS destacado no conhecimento de transporte e incidente sobre a prestação de serviço, como forma de RESSARCIMENTO da duplicidade do débito sobre a prestação de serviço, já que o remetente também se debitou sobre o valor do frete incluso na base de cálculo da mercadoria.

Porém, como dito, o crédito sempre será do adquirente das mercadorias (destinatário) que deve se creditar do ICMS sobre o frete, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria, cuja tributação ocorreu em conjunto através da base de cálculo da operação, sob cláusula CIF, como previsto no art. 155, II, c/c § 2º, I, da Constituição Federal, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, ao determinar a compensação com o montante do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores, condição esta do adquirente e não do remetente, conforme a seguir transcrito:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Registre-se, ainda, que o fato de o remetente ser o responsável pelo pagamento do imposto da prestação de serviço, na condição de substituto tributário, conforme previsto no art. 298 do RICMS, ou o próprio prestador do serviço de transporte ser o responsável pelo recolhimento do tributo, em nada muda o quanto exposto, pois, havendo *duplicidade* de débito do ICMS sobre a mesma prestação de serviço de transporte, haverá o direito ao ressarcimento pelo tomador do serviço, ora remetente.

Assim, na situação presente, só no caso de comprovado inexistir na base de cálculo tributável da operação mercantil o valor da prestação do serviço de transporte é que a exação seria procedente, pois inexistiria a aludida duplicidade de débito e a necessidade do respectivo ressarcimento.

No entanto, no caso em análise, a motivação para a exação seria o fato de “*O contribuinte na qualidade de tomador dos serviços para transporte das vendas interestaduais não realizou tal*

retenção e ainda utilizou-se de crédito fiscal destacado em conhecimentos de transporte de transportadoras inscritas neste estado (não apenas pelo Simples nacional e em outras uf)”.

Noutras palavras, segundo o autuante, a utilização do crédito fiscal só seria cabível se o contratante tivesse recolhido o ICMS-ST vinculado às prestações de serviço de transporte, do que discordo, pois, no caso de inadimplência da responsabilidade da substituição tributária do ICMS sobre o frete pelo tomador do serviço (o remetente), caberia o lançamento de ofício apenas para exigência do ICMS-ST junto ao substituto tributário, com os acréscimos tributários e não o crédito indevido, em respeito a ordem normativa, ou seja, seria sobre outra acusação fiscal, cuja exação legitimaria o crédito fiscal, ora exigido, porém, a título de resarcimento e nunca por direito ao crédito anterior para compensação com débitos subsequentes, conforme princípio da não-cumulatividade, cujo direito ao crédito do ICMS sobre o frete seria do adquirente (insito na base de cálculo mercantil).

Por derradeiro, é capital para a decisão da lide o fato de o próprio autuante na acusação consignar que a “utilização indevida de crédito fiscal não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos”, ao tempo que afirma que “Não houve repercussão pecuniária, tendo em vista que o contribuinte estorna créditos fiscais regularmente, na forma prevista no Art. 312-V do RICMS/BA, c/c o parágrafo 7º do mesmo artigo” (grifo nosso).

Portanto, se houveram estornos regulares do crédito fiscal, conforme afirma o próprio autuante, não há mais razão para o contribuinte proceder novos estornos, como recomendado na acusação fiscal, e muito menos para a aplicação da multa, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, considerando que os créditos indevidos ocorreram nos exercícios de 2020 e 2021 e a ação fiscal se desenvolveu no exercício de 2022, quando não mais havia créditos indevidos a serem penalizados, tendo em vista os estornos regulares dos referidos créditos fiscais de ICMS s/ frete anteriores, ou seja, a anulação regulares dos aludidos lançamentos.

Diante de tais considerações, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 269193.0014/22-0, lavrado contra CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA / VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – JULGADOR / VOTO VENCEDOR