

A. I. Nº - 206854.0010/06-5
AUTUADO - POLIBRASIL RESINAS S.A.
AUTUANTES - LUIS CARLOS PRATES SANTOS e ANTONIO TORRES DE BARROS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 11. 04. 2007

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0057-04/07

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. O direito ao crédito fiscal é do destinatário das mercadorias. Infração subsistente. b) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração comprovada. c) CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO AO SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS ISENTAS DESTINADAS A ZONA FRANCA DE MANAUS. O estabelecimento autuado não tem direito ao crédito, por falta de previsão legal. 2. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. ERRO NA APLICAÇÃO DA TAXA CAMBIAL E/OU FALTA DE INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS. Fato admitido pelo sujeito passivo. Negado o pedido de diligência. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 13/09/2006, exige ICMS no valor de R\$ 1.903.625,27 em razão das seguintes irregularidades:

1. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora. ICMS de R\$ 1.758.734,69 e multa de 60%.
2. Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. ICMS de R\$ 8.001,64 e multa de 60%.
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no (s) documento (s) fiscal (is). ICMS de R\$ 2.544,61 e multa de 60%.
4. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo. ICMS de R\$ 134.344,33 e multa de 60%.

Suzano Petroquímica S.A, sucessora legal por incorporação da empresa Polibrasil Resinas (autuado), ingressa com defesa, fls. 288 a 309, inconformada com a autuação, com base nos fatos e fundamentos seguintes:

Inicialmente chama a atenção para a tempestividade da defesa, pois o prazo que se esgotaria num sábado, 14/10/2006, fica prorrogado para o primeiro dia útil, a segunda feira, com base no art. 22 § 1 do RPAF/99.

Reconhece a procedência dos itens 02 e 03 da presente autuação, aos quais está providenciando quitação, através do requerimento para utilização de créditos fiscais acumulados, procedimento nº 169135/2006-2 que segue anexo.

Assevera que, inobstante o zeloso trabalho do representante do fisco, improcede a autuação do item 01, vez que todos os créditos utilizados estavam de acordo com a previsão legal, pois na descrição da infração, afirma-se que as operações de transferências realizadas para as filiais de São Paulo e Rio de Janeiro eram com preço FOB, quando na verdade tais operações foram realizadas com preço CIF, uma vez que o ônus do serviço de transporte foi arcado, na sua totalidade, pelo estabelecimento autuado, não integrando o valor da operação para fins de ressarcimento pelos destinatários.

Anexa, a título de amostragem, algumas notas fiscais e CTRCs, onde se constata que a empresa especificou nas referidas notas fiscais que tais operações estavam ocorrendo a preço CIF, estando expresso que o frete ocorreu por conta do emitente, não havendo o destaque do ICMS referente ao serviço de transporte.

Salienta que a exigência feita pelo RICMS da nota fiscal conter a expressão “venda a preço CIF” ou mesmo “frete incluído no preço da mercadoria”, é apenas uma obrigação acessória, e ensejaria a aplicação de multa, jamais a cobrança de imposto, pois o direito à utilização do crédito nasce no momento em que a empresa arca com todas as despesas referentes ao frete e ao seguro, incluindo no preço da mercadoria e não repassando ao destinatário.

Ressalta que consta nas notas fiscais a informação, de que o frete corre por conta do emitente, e que as operações ocorriam a preço CIF e não FOB, como afirmado pelo autuante, o que poderá ser confirmado através de uma revisão fiscal, pois em nenhum momento a Suzano Petroquímica foi resarcida pelos destinatários, das despesas decorrentes do serviço de transporte, até mesmo porque não destacadas no documento fiscal.

Afirma que a empresa destinatária não utilizou os referidos créditos, o que poderá ser comprovado através de uma verificação na contabilidade das destinatárias.

Caso haja entendimento contrário, ao seu pleito, estaria se ferindo o princípio da não cumulatividade, o que se aplica também à infração 04, adiante contestada, sendo fundamental a busca pela realidade dos fatos, ao tempo em que requer a conversão da cobrança do imposto na aplicação de penalidade formal pelo descumprimento de obrigação acessória, com base no art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96.

Na infração 04, discorre sobre a criação da Zona Franca de Manaus, área de livre comércio, exportação importação e de incentivos fiscais pelo prazo de 25 anos, ou seja até 2013.

Lembra que o Convênio 65/88 prevê, em sua Cláusula Primeira, a isenção do imposto nas saídas de produtos industrializados, de origem nacional para comercialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no município de Manaus, e em sua Cláusula Terceira, prevê a manutenção dos créditos oriundos das entradas.

No caso em análise, a empresa autuada utilizou crédito de ICMS relativo ao frete em saídas para a Zona Franca de Manaus, portanto desonerada. Entretanto utilizando-se a analogia com relação à manutenção dos créditos, previstos na Cláusula 3ª do Convênio 65/88, nesta hipótese também é devida a utilização dos créditos de serviços de acordo com o art. 584 combinado com o art. 103, inciso II do RICMS/97.

Entende que uma leitura limitada do RICMS/97, em seu art. 100, III, induz ao raciocínio equivocado, de estar com razão o fisco estadual, uma vez que o dispositivo citado determina a glosa do crédito decorrente deste tipo de operação, mas lembra que o inciso II, do art. 95, prevê a exceção quando utiliza a expressão “salvo disposição em contrário”. Argumenta que por disposição legal da lei que criou a Zona Franca de Manaus, equipara as remessas para essa área

como remessas para exportação, sendo correta a utilização do crédito pelo autuado, de acordo com a lei Complementar 87/96, que em seu art. 21, § 2º prevê que não se estornam os créditos referentes a mercadoria e seus serviços, que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.

Transcreve ementas de dois julgados recentes pela 2ª Câmara, pela total improcedência daquelas autuações, Acórdão CJF nº 0128-12/06 e 0127-12/06.

Lembra que o Convênio ICMS 65/88 voltou a ter eficácia e continua vigorando em toda a sua plenitude, em decorrência da ADIN nº 310-1-DF e transcreve trechos das decisões da STJ e do STF.

A final, requer a improcedência dos itens 1 e 4, e em não sendo acatado de imediato, que seja suspensa a exigibilidade do suposto crédito, até julgamento final da ADIN 310-1 DF. Também que não seja aplicada a Taxa SELIC, expurgando ainda os juros cumulativos e a multa em percentual confiscatório. Requer também a produção de todas as provas em direito admitidas, requerendo, de logo, a juntada posterior de documentos que se fizerem necessários, inclusive prova pericial.

Os autuantes prestam a informação fiscal, às fls. 334 a 338, com os seguintes esclarecimentos:

A base de cálculo das transferências realizadas foi o custo primário composto de matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, consoante dispositivos regulamentares, art. 56, inciso V, “b”, confirmado nos documentos próprios e expressamente declarado pelo analista de custos da empresa: *“os gastos com frete de saída de uma unidade para outra, não integram a base de cálculo do ICMS, das operações de transferências inter-estabelecimento.”*

Assim fica patente que tais transferências não ocorreram a preço CIF, pois o valor do frete teria que estar agregado ao preço da mercadoria, consoante o parágrafo único do art. 646 do RICMS/97.

Lembram que quando o legislador definiu a base de cálculo para fins de transferência interestadual, art. 56, inciso V, alínea b, estava querendo afastar duas possíveis irregularidades, que seriam: a) se a base de cálculo na transferência for abaixo do custo primário, haveria uma infração pelo remetente que repercutiria num menor recolhimento de imposto para o estado de origem; b) se a base de cálculo na transferência for acima do custo primário, haveria uma infração pelo destinatário que estaria se apropriando de um crédito indevido a maior.

Transcrevem resposta à Consulta que efetuaram na DITRI – Diretoria de Tributação, sobre a possibilidade de creditamento do ICMS em tais situações, com a conclusão de que não há previsão legal para creditamento pelo contribuinte.

Quanto à infração 04, em que a defesa argumenta que tais operações, destinadas para áreas de Livre Comércio ou Zona Franca de Manaus, equipara-se às exportações e portanto todo e qualquer crédito vinculados a estas operações gozam da cláusula de manutenção de crédito, com base nos artigos 103 e 584 do RICMS/97, entendem que a defesa construiu equivocadamente seu raciocínio, pois o crédito glossado nesta infração refere-se a uma saída, é o ICMS incidente sobre o frete vinculado às vendas isentas, portanto não tem nenhuma relação com a tese defendida pelo autuado. Ressaltam que a obrigatoriedade do estorno de crédito, pelas entradas dos insumos para fabricação de produtos, destinados a Zona Franca de Manaus, está sob judice, amparada por uma Liminar do STF, decorrente da ADIN citada na defesa. Em razão deste impedimento, inclusive não lançou o imposto relativo ao mencionado estorno.

Frisam que, o fundamento desta infração, é o fato de que, sendo a operação isenta ou não tributada, mesmo que o remetente seja o contratante, não é devido o crédito para o tomador-remetente, e nem para o destinatário, conforme regra do artigo 95 do RICMS vigente. Abordam que efetuaram consulta à DITRI, sobre o assunto, sendo negativa a possibilidade de utilização do crédito fiscal.

A empresa autuada apresenta manifestação acerca da informação fiscal, às fls. 353 a 368, prestando os seguintes esclarecimentos:

Reclama que deveria ter sido intimada para manifestar-se acerca da informação fiscal, por ter sido anexadas duas consultas efetuadas à DITRI, além da citação de dois Acórdãos do Conseg e cópia de Auto de Infração lavrado contra a empresa Dow Brasil S/A, em respeito ao § 7º do RPAF/99.

Chama a atenção para o fato de que os exercícios de 2001 e de 2002 já sofreram fiscalização anteriormente quando foram lavrados os Auto de Infração nº 269366.0001/05-4 e 269366.0002/05-0, cópias em anexo. Assim a reabertura de exercícios já fiscalizados e homologados fere o princípio da segurança jurídica, bem como o da imutabilidade do lançamento, previsto no art. 145, III do CTN, não sendo razoável a reabertura da fiscalização de um determinado período sem prova de que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Quanto à infração 01, entende que a interpretação dada pela fiscalização incide em erro, pois na verdade, não há que se falar em transferências interestaduais a preço FOB, sendo que as faturas de pagamento das empresas prestadoras de serviço que estão sendo anexadas, comprovam que as despesas de frete e de seguro correram por conta do remetente. Salienta que as faturas do pagamento que seguem em anexo são por amostragem, haja vista que seria necessário carregar aos autos uma grande quantidade de documentos para cobrir todo o período autuado, de modo que informa estar à disposição da Secretaria da Fazenda os demais documentos no estabelecimento do contribuinte para uma possível revisão fiscal.

Junto com as faturas anexas, encontram-se as notas fiscais e os CTRs correspondentes, e que do total descrito no campo “valor”, foi deduzido o imposto já retido e repassado ao estado da Bahia a título de ICMS substituído, como pode ser observado na fatura 482/2005-CA, onde foi deduzida a retenção de R\$ 9.084,38, já recolhida aos cofres estaduais.

Destaca que os documentos anexos, Doc. 02 e Doc. 03, são cópias do livro Diário Auxiliar dos estabelecimentos de São Paulo e do Rio de Janeiro, referentes ao mesmo período autuado, e sua análise demonstra que nenhum destes estabelecimentos arcou com as despesas de frete e seguro das transferências, tampouco fizeram qualquer reembolso para a remetente a esse título.

Os documentos 04 e 05, cópias dos registros de entrada dos estabelecimentos de Mauá e Duque de Caxias, servem para demonstrar que as notas fiscais que estão acompanhadas das faturas e CTRCs anexados, deram entrada nos estabelecimentos situados em São Paulo e Rio de Janeiro, respectivamente.

Reclama que o contribuinte não pode ser apenado com a glosa de um crédito cujas despesas foram efetivamente por ele suportadas, não sendo possível descharacterizar a operação como transferência a preço CIF, até mesmo porque as destinatárias estão impedidas de utilizarem estes créditos, além de não se enquadrarem na previsão do art. 645, para operação de transporte FOB.

Salienta que, nas consultas realizadas à DITRI, o autuante informou que as operações são de venda CIF, o que não corresponde à verdade, pois todas as operações realizadas foram de transferência, motivo pelo qual não se deve levar em conta a resposta dada pela Diretoria de Tributação.

Quanto ao Acórdão nº 0283-03/06, citado na informação fiscal, não deve ser considerado, haja vista que a autuação refere-se a transferências a preço FOB, onde o direito ao crédito é do destinatário das mercadorias, enquanto que no presente auto de infração as operações de transferência foram a preço CIF, uma vez que o próprio remetente arcou com as despesas de frete e de seguro, e as destinatárias não utilizaram os referidos créditos, o que pode ser verificado na contabilidade delas.

Na infração 04, a base para a manutenção deste crédito é a equiparação com a exportação, uma vez que se tratando de operação de exportação, a previsão é de não incidência do ICMS no transporte destinado ao exterior e como tais operações de vendas utilizam a mesma sistemática

da exportação, a empresa creditou-se da parcela do imposto referente ao serviço de transporte, a fim de zerar a operação, equiparando-se a uma exportação, conforme previsão legal.

Afirma que assim como a resposta da Consulta à DITRI, o Acórdão nº 0011-11-06 não pode ser utilizado como parâmetro para esta suposta infração, pois se refere a uma operação de transferência com cláusula FOB para filial da empresa em outro estado da Federação, sem tributação e com fim específico de exportação indireta, o que não corresponde à operação realizada pelo autuado. Assim, as operações realizadas pela empresa autuada equiparam-se à exportação, e havendo concessões para as empresas que destinem mercadorias ao estrangeiro, não caberia, em nenhuma hipótese a exigência do estorno de tais créditos.

Por outro lado, se não bastasse estas operações estarem equiparadas à exportação, o transporte utilizado foi do tipo intermodal, que combina o transporte marítimo com o transporte terrestre, todos dentro da mesma operação, o que por si só já possibilitaria a utilização do referido crédito, previsto no art. 93, inciso IV, “b” do RICMS/97.

Anexa declarações de ingresso emitidos pela SUFRAMA, que comprovam a entrada das mercadorias na Zona Franca de Manaus, e os documentos fiscais que comprovam a natureza e o tipo de transporte utilizado.

A final requer a improcedência das infrações 01 e 04.

O presente processo foi encaminhado aos autuantes, com vistas à nova informação fiscal, diante dos fatos acima articulados pela defesa, no que atenderam, às fls. 535 a 540, destacando que a alegação de que os exercícios 2001 e 2002 não poderiam ser objeto de nova fiscalização não encontra fundamento, haja vista a não ocorrência do prazo decadencial.

Rebatem que as transferências não ocorreram a preço CIF, como alega o defendant, pois para ser CIF o valor do frete teria que estar agregado ao preço da mercadoria, conforme estatuído no artigo 646 e parágrafo único do RICMS/97. Ressaltam que formularam Consulta à DITRI, obtendo resposta favorável à autuação. Também registraram que outras empresas já autuadas por esta mesma infração reconheceram e efetuaram o pagamento do imposto, e outras tiveram o julgamento pela procedência, a exemplo da Millenium Inorganic Chemicals, Acórdão 0283-03/06.

Quanto à infração 04, o fundamento é o fato de que sendo operação isenta ou não tributada, mesmo que o remetente, no caso o autuado, seja o contratante, não é devido o crédito para o tomador-remetente, nem tampouco para o destinatário. A Douta DITRI, em situação análoga, foi também consultada, obtendo-se a resposta de que “o direito ao crédito do imposto incidente no transporte das mercadorias remetidas em transferência na forma ora sob análise será do estabelecimento destinatário, face a regra de manutenção de crédito prevista na Lei Complementar 87/96.

Finalizam tecendo alguns comentários que, tanto se aplicam a infração 01, como 04: Nossa legislação traz a possibilidade do creditamento vinculado a uma saída, que ocorre quando temos uma venda tributada CIF (no caso em tela trata-se de uma transferência pelo custo e de uma venda isenta) e aí o vendedor poderá creditar-se sobre o ICMS do frete, pois para evitar-se a duplicidade de tributação, a mesma prestação de serviço teria o imposto exigido na nota fiscal e no conhecimento de transporte, o legislador permitiu o crédito ao remetente. Assim tal permissão para o crédito pelo vendedor na venda CIF é uma forma de reembolso que o ente tributante faz para o contribuinte que promove o fato gerador da circulação da mercadoria, pois não havendo tal crédito, o vendedor estaria, indevidamente, se debitando sobre o frete (serviço de transporte) quando o contribuinte da prestação é transportador que irá lançar o imposto no Conhecimento de transporte e posteriormente efetuar o recolhimento.

VOTO

Verifica-se da análise dos elementos constantes nos autos que, em momento algum, o sujeito passivo ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de ACÓRDÃO JJF N° 0057-04/07

Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF, com a entrega de todos os papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário das infrações imputadas.

A alegação da empresa, de que os exercícios 2001 e 2002 não poderiam ser objeto de nova fiscalização não encontra fundamento, haja vista a não ocorrência do prazo decadencial, estando os referidos períodos ainda sujeitos à fiscalização, na época da ação fiscal.

Quanto ao questionamento relativo às multas aplicadas, não há de que se falar em confisco, já que as mesmas têm previsão legal na Lei nº 7.014/96).

No que diz respeito à taxa SELIC, a mesma também está prevista em lei (art. 102, I e II do COTEB), e repetida no art. 138-B, I e II, do RICMS/97, após a Alteração nº 29 (Decreto nº 8087, de 27/12/2001).

Ademais, os acréscimos moratórios estão previstos no art. 51, II e parágrafo único da Lei nº 7.014/96, que prevê que serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.

Quanto ao pedido de perícia formulado pelo autuado ao final de sua defesa, entendo desnecessária a sua realização, com fulcro no art. 147, II, “b”, do RPAF/99, por entender este relator que as provas acostadas aos autos pelos autuantes são suficientes para decidir acerca da presente lide.

No mérito a empresa autuada reconheceu o cometimento das infrações 02 e 03, o que as afasta do contraditório estabelecido com este processo administrativo fiscal.

A infração 01 decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora.

Na acusação consta o relato de que o autuado remeteu mercadorias, em transferência, para suas filiais em São Paulo e Rio de Janeiro, a preço FOB, com a base de cálculo pelo custo primário composto de matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. A controvérsia foi estabelecida quando a empresa reiteradamente afirma que efetivamente ocorreram transferências interestaduais a preço CIF, tendo arcado com o ônus do transporte.

Os demonstrativos, de fls. 47 a 121, discriminam, individualmente, os dados constantes dos CTRCs (conhecimentos de transporte) e das notas fiscais referentes a esta infração, sendo que fotocópias dos CTRCs estão anexas às folhas subsequentes, de números 122 a 209 do PAF.

Isto posto, passaremos a analisar a questão, sob os pontos de vista fático e legal:

Pelo princípio da não cumulatividade, e como regra geral, o ICMS gera crédito ao destinatário. Tratando-se de frete a preço FOB, aquele em que o pagamento fica a cargo do destinatário, nas saídas interestaduais, o remetente debita-se no RAICMS sobre o valor da mercadoria, o transportador debita-se sobre o frete, sendo que o direito ao crédito fiscal de ambas as operações, cabe ao destinatário.

No caso de frete a preço CIF, o remetente da mercadoria cobra o frete, que está destacado na nota fiscal, e debita no RAICMS o valor do ICMS referente à mercadoria e ao frete. Neste caso, o transportador debita no RAICMS sobre a prestação de serviço o valor do ICMS sobre o frete. Haverá portanto dois lançamentos a débito, para a mesma prestação de serviços de transporte interestadual. O destinatário utilizará o crédito sobre o valor do ICMS constante na nota fiscal (mercadoria + frete), e o remetente utilizará o crédito sobre o valor do frete, que ele pagou, com vistas a anular o lançamento a débito. Tudo isso previsto na chamada “restituição”, para impedir a tributação em duplicidade. Esta a sistemática, em que o autuado alega que, legitimamente, utilizou-se.

Vale ressaltar que no caso da empresa autuada, foram efetuadas transferências interestaduais, com base de cálculo pelo custo primário, composta de matéria prima, material secundário,

acondicionamento e mão de obra conforme previsto no art. 56, inciso V, “b” do RICMS/97, declarada pelo analista de custos da empresa “os gastos com frete de saída de uma unidade para outra não integram a base de cálculo do ICMS, das operações de transferências inter-estabelecimento”, como ressalvado pelos autuantes.

A empresa alega que as transferências foram com frete “CIF”, ou seja, pagos pelo remetente, e neste caso, no valor da base de cálculo necessariamente estariam incluídos o custo e o frete e o seguro, discriminados também nas notas fiscais. No compulsar dos autos, verifico que o autuado não comprovou, através das notas fiscais que as transferências foram efetuadas com frete “CIF”, ou seja, incluído no custo da transferência do produto, única maneira de legitimar a utilização dos referidos créditos fiscais, objeto da autuação.

Neste sentido algumas decisões deste Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 00367-12/02, CJF nº 447-12/02, CJF nº 0008-12/03, que contêm a decisão do ilustre Conselheiro Ciro Roberto Seifert, que transcrevo parcialmente:

“A regra geral, prevista na Constituição Federal, conhecida como princípio da não cumulatividade, reproduzida nas Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96, e expressa no caput do art. 93, do RICMS/97, é que o 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, se constitui do valor do imposto anteriormente cobrado, inclusive sobre o serviço de transporte.

Conclui-se então que, em princípio, o crédito fiscal será sempre do destinatário da mercadoria ou serviço, pois será este contribuinte o que irá realizar a operação subsequente.

No que tange às operações efetuadas a preço FOB, o art. 94, taxativamente, determina o creditamento do imposto correspondente ao serviço de transporte ao destinatário da mercadoria.

No entanto, quando a operação se der a preço CIF – que é aquela em que o valor do frete está incluso no preço da mercadoria – sendo o transporte executado por empresa transportadora, o que ocorreu no presente caso, se esta mercadoria for tributada, o que manda o art. 95 é que o crédito correspondente ao frete seja lançado pelo remetente ou vendedor desta.

Analizando esta regra superficialmente poderíamos entender que nas operações descritas no item 1, o contribuinte recorrente não faria jus ao correspondente crédito fiscal. Mas, lembro, no presente caso existe a imunidade parcial nas operações.

Agora a coisa muda de figura.

Esta regra da operação a preço CIF, quando a mercadoria for tributada, tem a sua razão de ser.

Quando a operação for a preço FOB, o destinatário – vale a pena recordar que, em princípio, é o detentor do crédito do imposto pago na operação anterior – utilizará o crédito fiscal correspondente à mercadoria (destacado na nota fiscal) e o crédito correspondente ao serviço de transporte (destacado no CTRC).

No entanto, na operação a preço CIF o valor do serviço de transporte está incluso no valor da mercadoria. Neste caso, se o destinatário utilizar o crédito do imposto destacado na nota fiscal e aquele destacado no CTRC, estará se creditando em duplicidade. Por isso, a vedação ao crédito sobre o frete, no caso de operação a preço CIF, sendo a mercadoria tributada.

Em contrapartida, o remetente que já se debitou do imposto sobre o valor da mercadoria – ali incluso o valor do frete – estaria arcando com o pagamento de ICMS em duplicidade. Daí porque, este é que tem o direito ao crédito fiscal correspondente ao serviço de transporte, que serve, simplesmente, para anular a duplicidade do débito em uma única operação de transporte – um débito oriundo da nota fiscal e outro do CTRC.

Note-se que o remetente da mercadoria, e não o transportador, é que utilizará o respectivo crédito fiscal (frise-se: “para anular a duplicidade no pagamento do imposto”), pois este último é contribuinte do ICMS, na qualidade de prestador de serviço interestadual ou intermunicipal de transporte de cargas, em que o pagamento do imposto é devido.

Ao revés, quando se tratar de operação interestadual com combustíveis e lubrificantes, ocorre a imunidade tributária. Assim, não existe o débito do imposto sobre o valor da mercadoria, mas o ICMS incide sobre o serviço de transporte, que não goza desta não incidência.

Então, o pagamento do imposto pelo transportador é devido ao Estado de origem, e o estabelecimento remetente não se creditará deste imposto, pois nada há a ser anulado, e o Estado de destino arcará com o crédito deste imposto, a ser apropriado, logicamente, pelo estabelecimento destinatário da mercadoria e do serviço.

Este raciocínio vale tanto para operação a preço CIF como a preço FOB.

Aliás, se assim não fosse, o lançamento do crédito do imposto pelo remetente implicaria na anulação do pagamento efetuado pelo transportador ao Estado de origem, implicando na inexistência da arrecadação, que é devida, como já dito.”

Neste mesmo sentido, transcrevo o pedido de orientação, formulado pelos autuantes, e a resposta da DITRI, constante às fls. 335 a 336 do PAF:

“Assunto – Orientação acerca ICMS sobre frete nas transferências interestaduais x direito ao crédito.

Gostaríamos do entendimento da DITRI sobre a questão relatada abaixo:

- 1- nas transferências interestaduais efetuadas por estabelecimentos industriais, a base de cálculo é o custo primário de produção consoante regra prevista no art. 56, V, b do RICMS-BA.
- 2- Nas vendas CIF o fundamento do crédito – pelo contribuinte que promove a venda sobre o frete é o fato de que essa mesma parcela já foi tributada pois integra a base de cálculo da operação na saída da mercadoria.

Considerando a assertiva do item 2 acima e que na situação descrita no item 1, o valor da prestação do serviço de transporte não é oferecida à tributação, pois a BC da operação é o custo, indagamos:

É cabível o creditamento do ICMS incidente sobre o frete, pelo estabelecimento industrial remetente tomador do serviço?

RESPOSTA DA DITRI DO QUESTIONAMENTO DA FISCALIZAÇÃO.

“No que concerne à utilização de crédito fiscal relativo aos serviços de transporte nas operações a preço CIF assim dispõe o artigo 95, inciso I, alínea “c” do RICMS, *in verbis*:

Art. 95 . Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

I – tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado:

c) por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente, se for o contribuinte do imposto, vedada a sua utilização, como crédito fiscal, por parte do destinatário:”

A admissibilidade do crédito na situação acima transcrita tem uma explicação plausível, ou seja, nas operações a preço CIF o frete compõe a base de cálculo do ICMS, sendo, consequentemente, tributado integralmente no valor da operação, constando na Nota Fiscal.

Como o mesmo frete tributado pelo prestador de serviço, constando no Conhecimento de Transporte, se não houvesse a possibilidade de creditamento por parte do remetente, haveria uma duplicidade de tributação, a mesma prestação de serviço teria o imposto exigido na nota fiscal e no conhecimento.

*Para afastar a exigência em duplicidade é que o legislador permitiu o crédito ao remetente. Quanto ao caso que você apresenta, entendo que o crédito não é admissível, pois, não existe a duplicidade apontada acima. Pelo que entendi a nota fiscal é emitida considerando o custo da produção - sem o frete - e o conhecimento é que contém o destaque do imposto. Concluindo, entendo que na situação apresentada **não há previsão legal para creditamento pelo contribuinte**".*

Fica ainda o registro de que outras empresas autuadas na mesma situação, reconheceram e efetuaram o pagamento do imposto e outras que se defenderam administrativamente, tiveram deste CONSEF o reconhecimento da procedência da infração, a exemplo do Acórdão JJF 0283-03/06, com ementa “SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. O direito ao crédito fiscal é do destinatário das mercadorias. Infração subsistente.”

Face ao exposto, mantendo na íntegra o valor do ICMS exigido de R\$ 1.758.734,69, não ficando comprovado, pelo autuado, que o valor do frete integrou a base de cálculo das transferências. Ademais, os documentos juntados às fls. 369 a 388, tais como Demonstrativo Contábil, Diário Auxiliar do estoque, e Registro de Entradas, dos estabelecimentos destinatários, não possuem o condão de elidir o cometimento da infração.

A infração 04, aponta a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, produtos destinados para áreas de livre comércio, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.

Os demonstrativos da infração encontram-se às fls. 244 a 251, e fotocópias dos CTRCs às fls. 252 a 285 do PAF.

A tese da defesa prende-se à equiparação das operações de remessas à Zona Franca de Manaus, à exportação, havendo benefícios para as operações que destinam mercadorias ao estrangeiro, garantindo o direito de crédito, tendo como suporte os artigos 103 e 584 do RICMS/97.

Entendo que há flagrante equívoco, permissa vénia, no raciocínio elaborado pela defesa ao trazer á baila o artigo 103 do RICMS/97, pois esse compreende o direito à manutenção do crédito nas saídas com não incidência relativamente às mercadorias e serviços vinculados às entradas de matérias-primas, material secundário, produtos intermediários. O crédito desta infração refere-se às saídas isentas. A obrigatoriedade do estorno de crédito pelas entradas dos insumos para fabricação de produtos destinados a Zona Franca de Manaus, está sub judice, amparada por Liminar do STF, amparada pela ADIN. Assim, não tem qualquer relação com a infração ora em comento.

Cabe ressaltar que as explanações contidas na infração 01 adequam-se, perfeitamente, a esta sob análise.

Outrossim, sendo a operação isenta ou não tributada, não é devido o crédito para o tomador remetente, e nem tampouco para o destinatário.

Também não cabe a aplicação de analogia, pois a manutenção de crédito, sendo benefício fiscal deve ser interpretado de forma restrita.

Verifico que os autuantes, no curso da ação fiscal, consultaram a Diretoria de Tributação, DITRI, com vistas a receberem orientação sobre a matéria, obtendo a resposta no dia 15 de dezembro de 2004, no seguinte teor:

“Em resposta ao questionamento dirigido pelo colega Luis Carlos Prates, ressaltamos que a regra de manutenção de crédito prevista no art. 103, inciso I, alínea “a” do RICMS/Ba, não pode ser aplicada à situação acima descrita, tendo em vista que o mencionado dispositivo regulamentar refere-se expressamente às entradas de matérias primas, material secundário, produtos intermediários e material de embalagem, bem como às aquisições de energia elétrica e de serviços prestados por terceiros, para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta. A inexigência do estorno de crédito ali prevista, portanto, alcança as hipóteses em que o contribuinte suporta o ônus do imposto incidente no transporte de mercadorias adquiridas pelo estabelecimento e destinadas à exportação, **não alcançando o imposto relativo ao serviço de transporte contratado pelo contribuinte quando das SAÍDAS de mercadorias remetidas em transferência para fins de exportação.**

Com efeito o direito reconhecido ao tomador do serviço de transporte de mercadorias remetidas a preço CIF, na forma prevista no art. 95, inciso I, alínea “c” do RICMS/Ba apenas se aplica na hipótese em que há tributação do serviço de transporte tanto na Nota Fiscal que acoberta a operação de remessa das mercadorias, quanto no Conhecimento de Transporte relativo ao serviço contratado. Com efeito, considerando que nessa situação o tomador do serviço se debitaria em duplicidade no tocante ao ICMS relativo ao frete, o legislador possibilita ao mesmo lançar a crédito o valor do imposto destacado no Conhecimento de Transporte, evitando a duplicidade de tributação. Tratando-se porém, de operação de transferência não tributada, não há porque se falar em direito ao crédito, visto que não houve tributação em duplicidade do serviço de transporte, conforme previsão expressa do art. 95, inciso II, do referido diploma regulamentar.”

Em conclusão, coaduno com o pensamento manifestado no Parecer acima, ou seja, que o direito ao crédito do imposto incidente no transporte das mercadorias, remetidas em transferência na forma ora sob análise, será do estabelecimento destinatário, face a regra de manutenção de crédito prevista na Lei Complementar 87/96.

Ressalto que a matéria em discussão já foi objeto de apreciação deste Conselho, que no Acórdão CJF 0011-11/06, manteve a procedência da autuação, no caso o remetente utilizou crédito fiscal de ICMS sobre frete, relativo a operações de saídas de transferências de mercadorias para sua filial em São Paulo, com fins específicos de exportação indireta.

O autuado lança mão do artigo 584 do RICMS/97, para amparar sua tese de defesa, mas da leitura do citado dispositivo regulamentar, vê-se que não possui pertinência com a matéria em discussão, pois trata-se de não exigência de estorno de crédito fiscal, nas entradas, o que não é o caso, já que o objeto da autuação são as saídas.

Abaixo transcrevemos o citado artigo e os demais nele relacionados:

Art. 584. Nas operações de exportação para o exterior de mercadorias e serviços, não se exigirá o estorno do crédito fiscal nas hipóteses dos incisos I e II do art. 103 e dos incisos X e XI do art. 104.

Art. 103. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

I - às entradas:

a) de matérias-primas, material secundário, produtos intermediários e material de embalagem, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros, para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta, cujas operações de saídas para o exterior ocorram com não-incidência do ICMS, nos termos dos arts. 581, 582 e 583 (Lei Complementar nº 87/96);

b) de mercadorias que venham a ser exportadas para o exterior com não-incidência do ICMS, nos termos dos arts. 581, 582 e 583 (Lei Complementar nº 87/96);

II - à utilização de serviços relacionados com mercadorias ou serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior;

Art. 104. *Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:*

X - às entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na industrialização de produtos destinados a lojas francas ("free-shops") instaladas nas zonas primárias dos aeroportos internacionais com a isenção de que cuida a alínea "b" do inciso XVI do art. 28, quando a operação for efetuada pelo próprio fabricante, enquanto perdurar aquele benefício (Conv. ICM 09/79 e Convs. ICMS 48/90 e 91/91);

XI - às entradas de matérias-primas ou material secundário empregados na fabricação de veículos que venham a ser adquiridos por missões diplomáticas, repartições consulares e respectivos funcionários estrangeiros, bem como por representações de organismos internacionais e seus funcionários estrangeiros com a isenção de que cuida a alínea "b" do inciso XVII do art. 28, enquanto perdurar aquele benefício (Conv. AE 04/70 e Convs. ICMS 32/90, 80/91 e 158/94);

Infração mantida.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206854.0010/06-5, lavrado contra **POLIBRASIL RESINAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.903.625,27, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", VII "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2007.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA - JULGADOR