

**PROCESSO** - A. I. N° 232903.0602/08-2  
**RECORRENTE** - FRISA FRIGORÍFICO RIO DOCE S/A. (FRISA FILIAL TEIXEIRA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0188-05/09  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 02/12/2009

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0336-11/09

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FRETE. OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, COM CLÁUSULA CIF, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. O direito ao crédito do ICMS sobre os serviços de transportes é do adquirente da mercadoria, devendo o Estado destinatário arcar com a sua concessão, salvo a hipótese da incidência em duplicidade quando o valor do frete estiver incluso na base de cálculo da operação, o que não ocorreu, e a prestação de serviço se realizar por transportador que não o remetente. No caso concreto, por se tratar de transferências interestaduais de produtos recebidos pelo remetente, para fins de utilização de créditos fiscais, a base de cálculo deverá ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme agiu o autuado. Logo, como o valor do frete não compõe a base de cálculo da operação, o ICMS sobre o frete não gera direito de crédito ao remetente, mas sim ao destinatário. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra a Decisão da 5ª JJF – Acórdão JJF nº. 0188-05/09, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, o qual fora lavrado para exigir o ICMS no total de R\$ 97.281,79, em razão de três infrações, sendo objeto deste Recurso apenas à infração 3, a saber:

*“Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora. O contribuinte vinha utilizando INDEVIDAMENTE de crédito de Icms, relativo aos serviços de transporte, realizados por transportador autônomo, na condição de sujeito passivo por substituição, nas saídas interestaduais de mercadorias em transferência para empresa, pertencente ao mesmo titular. Utilizando como base de cálculo do imposto, o valor correspondente à entrada mais recente de mercadoria, prevista no Regulamento do Icms. Contudo sem observar a regra estabelecida em operações a preço CIF, pois não há como o contribuinte praticar o preço CIF, pois nessa modalidade é obrigatório a inclusão do seu valor na base de cálculo para efeito de tributação pelo ICMS, conforme o parágrafo único, Art. 646 do RICMS. Portanto o contribuinte não poderia utilizar do valor do imposto recolhido sobre frete, sendo esse crédito do estabelecimento destinatário da mercadoria. Procedeu-se o estorno dos créditos, lançados indevidamente no livro de apuração, estando tal ajuste demonstrado em anexo, ao presente Auto de Infração.” (sic)*

A Decisão recorrida considerou o Auto de Infração, Procedente em Parte, no valor de R\$ 83.170,54, valor correspondente à infração 3, julgando improcedentes as duas primeiras infrações, tendo quanto à terceira infração tecida as seguintes considerações:

*“Na infração 03, é imputado ao autuado utilizar indevida, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadoria em saídas por transferência a preço FOB.*

*O sujeito passivo alega que o frete é pago pelo remetente, “filial instalada em Teixeira de Freitas, utilizou a cláusula CIF, e que este procedimento está devidamente previsto nos Arts. 95 e 646 do RICMS.*

*De fato, o artigo 95 do RICMS/97, prevê que 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, entre outras hipóteses, pelo próprio remetente, o crédito fiscal a ser utilizado pelo destinatário será o valor destacado na respectiva Nota Fiscal, como defendido pelo sujeito passivo.*

*Ocorre que o artigo 646 do regulamento acima citado, define o que vem a ser preço CIF, in verbis:*

*“Art. 646...*

*Parágrafo único. Entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas do frete e seguro.”*

*Logo, não resta dúvida que o Regulamento do Estado da Bahia permite a utilização do crédito fiscal relativo ao frete, quando a operação for realizada a preços CIF, ou seja, com o valor do frete esteja incluído no valor da base de cálculo da operação de saída.*

*Entretanto, no caso em tela, entendo razão não assistir ao sujeito passivo, uma vez que o inciso I § 4º do artigo 13 da Lei Complementar do ICMS 87/96, estabelece que nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Logicamente, nessa base de cálculo não estará incluída o valor do frete da operação de saída. Portanto, não poderá ser considerada como operação realizada a preço CIF.*

*Assim, entendo que a infração restou caracterizada.” (sic)*

Irresignado com a Decisão, o recorrente apresenta Recurso Voluntário, às fls. 145 a 154 dos autos, onde ressalta que, apesar de reconhecer, expressamente, a possibilidade de utilização do crédito fiscal relativo ao frete nas operações a preço CIF (regra adotada pelo recorrente) o acórdão criou, indevidamente, uma exceção à regra: *“nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular”*, ou seja, em tais casos, exclui a possibilidade de utilização das operações *“a preço CIF”*. Aduz o recorrente que a exceção acima *“criada”*, segundo o acórdão, encontra legalidade no art. 13, § 4º, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96.

Salienta que a transferência foi feita pelo mesmo valor em que recebida, ou seja, pelo *“valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*. Sustenta o recorrente que recolheu o ICMS incidente sobre o frete contratado, creditando-se, a seguir, do respectivo valor. Assim, entende que nenhum prejuízo foi causado ao Fisco.

Sustenta ser equivocado o entendimento manifestado no acórdão, uma vez que o procedimento adotado pelo recorrente encontra legalidade nos artigos 95 e 646 do RICMS, cuja legislação não faz qualquer distinção entre compra e venda ou transferência, cabendo ao emitente escolher a modalidade, ou seja, arcar com o frete ou transferir a obrigação ao destinatário, do que entende que de tal fato decorre a subsistência da impugnação recursal.

A PGE/PROFIS, às fls. 161 e 162, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, uma vez que a infração trata da utilização indevida de crédito fiscal, na condição de remetente da mercadoria, referente a frete de mercadoria em saídas por transferência a preço FOB, sendo que o recorrente alega que as operações se deram a preço CIF, tendo o frete sido suportado pela filial instalada em Teixeira de Freitas, ora autuado.

Aduz o opinativo que a legislação do Estado da Bahia, mormente o art. 646 do RICMS, define o preço CIF como *aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro.*

Entretanto, a autuação decorre de operações de transferência de mercadorias para estabelecimento localizado em outro estado, de mesma titularidade. Assim, neste caso, segundo a PGE/PROFIS, a regra insculpida no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar do ICMS 87/96 prevê a seguinte base de cálculo:

*“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

*I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;”*

Neste sentido, entende a PGE/PROFIS que, não é permitido o creditamento do ICMS, tendo em vista que na base de cálculo do imposto, relativo às operações de transferências de mercadorias para estabelecimentos da mesma titularidade, não se inclui o valor do frete da operação de saída, sendo os argumentos recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, referente à infração 3, inerente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte, incidente nas operações interestaduais de transferências de mercadorias recebidas pelo estabelecimento remetente, ora autuado, destinadas para outro estabelecimento da mesma empresa, consoante demonstrado através da repercussão na conta-corrente do ICMS, após realizar o estorno dos créditos lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, tidos como indevidos, inerente ao período de outubro de 2005 a dezembro de 2006, ensejando nos débitos apurados em março a dezembro de 2006, no montante de R\$ 83.170,54, conforme planilha e documentos de fls. 23 a 53 dos autos.

O recorrente, em seu Recurso Voluntário, admite que tais créditos fiscais estornados foram decorrentes da prestação de serviços de transporte incidentes nas operações de transferências interestaduais de mercadorias do estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia, para o estabelecimento filial do Rio de Janeiro, inclusive confessando que a transferência foi feita pelo mesmo valor em que recebida, ou seja, pelo “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”. Assim, a irresignação do recorrente refere-se ao fato de que recolheu o ICMS incidente sobre o frete contratado, sob cláusula CIF, tendo direito a creditar-se do respectivo valor, nos termos previstos no art. 95, I, “b”, do RICMS/97, por entender que nenhum prejuízo foi causado ao Fisco.

Preliminarmente, apesar das notas fiscais, às fls. 40 a 53, constarem o Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP) sob nº. 6.151, o qual reflete a natureza de operação de transferência de produção do estabelecimento, devo ressaltar que os referidos documentos fiscais comprovam a transferência inicial do estabelecimento matriz, localizado no Estado do Espírito Santo, para o estabelecimento autuado na Bahia e a posterior transferência deste para o estabelecimento do Rio de Janeiro. Assim, o CFOP coreto para a operação sob análise, ou seja, transferência da Bahia para o Rio de Janeiro, seria sob código “6.152 - *Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*”.

Conforme bem ressaltou a PGE/PROFIS, em seu opinativo, neste caso, transferência interestadual de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, a previsão legal contida no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar do ICMS nº 87/96 é de que a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, como acertadamente agiu o contribuinte, conforme se pode comprovar através da Nota Fiscal de nº 58165, emitida pelo estabelecimento matriz, localizado no Estado do Espírito Santo, no mesmo valor da Nota Fiscal de nº 5870, emitida pelo estabelecimento baiano para a filial do Rio de Janeiro. Diante de tal constatação, podemos inferir que, na operação de transferência do estabelecimento da Bahia para o estabelecimento do Rio de Janeiro, o valor da prestação de serviço de transporte não compõe a base de cálculo da operação.

O parágrafo único do art. 646 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, define o preço CIF como *aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro*. Logo, ao contrário do que sustenta o recorrente, restou comprovado que o fato de ter recolhido o ICMS incidente sobre o frete contratado, não caracteriza que a operação ocorreu sob a cláusula CIF, uma vez que não se incluiu na base de cálculo da operação as despesas de frete. Em

consequência, não tem o recorrente direito a creditar-se do respectivo valor, nos termos previstos no art. 95, I, “b”, do RICMS/97, como afirma o apelante.

Deve-se ressaltar que o fato de o frete não constar da base de cálculo das operações de transferências, por força legal, não gera dois débitos sobre a mesma operação, como ocorre nas vendas sob cláusula CIF, quando efetuadas por transportadoras, cuja incidência do ICMS sobre o frete ocorre tanto sobre o valor incluso na base de cálculo, quanto sobre a prestação de serviço de transporte, razão da previsão legal do crédito do ICMS sobre o frete pelo contratante, para restabelecer a relação débito/crédito.

Assim, comprovado que tal procedimento, adotado pelo recorrente, anula o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, e por se tratar de uma operação interestadual, cuja saída subsequente terá outro ente tributante, restou caracterizado o prejuízo ao Estado da Bahia, pois o direito ao crédito do ICMS sobre os serviços de transportes é do adquirente da mercadoria, devendo o Estado destinatário arcar com a concessão do crédito, salvo a hipótese da incidência em duplicidade, acima abordada.

Do exposto, acompanhando o Parecer da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida e julgar subsistente a infração 3.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232903.0602/08-2, lavrado contra **FRISA FRIGORÍFICO RIO DOCE S/A. (FRISA FILIAL TEIXEIRA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$83.170,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS