

A. I. Nº - 206854.0011/08-8
AUTUADO - SUZANO PETROQUÍMICA S. A. (QUATTOR PETROQUÍMICA S. A.)
AUTUANTES - LUIZ CARLOS PRATES SANTOS e ANTÔNIO TORRES DE BARROS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 27.12.2010

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0419-04/10

EMENTA: ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a) SERVIÇO DE TRANSPORTE.** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM ÔNUS DO FRETE PELO REMETENTE. Nas operações de transferência de mercadorias em que o frete não integra a base de cálculo, não há previsão legal para utilização do crédito fiscal por parte do tomador. Documentos juntados ao processo, comprovado por diligência realizada por fiscal estranho ao feito, demonstram que parte do imposto exigido foi anulado mediante emissão de nota fiscal e lançamento de débito antes do início da ação fiscal. Infração elidida em parte. **b) SERVIÇO DE TRANSPORTE.** MERCADORIAS ISENTAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. O estabelecimento autuado não tem direito ao crédito, por falta de previsão legal. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 29/07/2008, exige ICMS no valor de R\$4.926.496,88, acrescido da multa de 60% em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento - R\$4.070.971,66.
2. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal do ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora - R\$590.163,15.
3. 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 - R\$265.362,07.

A Quattor Petroquímica S.A, denominada atualmente em razão social Suzano Petroquímica S.A, apresenta defesa do Auto de Infração (fls. 175 a 186), pelas razões que passou a expor.

Inicialmente discorre sobre as infrações, informa que reconheceu e decidiu pelo pagamento da infração 1, mediante utilização de créditos fiscais acumulados, conforme Processo nº 095034/2005-8, Certificado de Crédito, Nota Fiscal nº 758684, respaldado no Parecer nº 15.266/2008.

Suscita a nulidade da infração 2, sob o argumento de que para evitar reincidência das autuações anteriores, adotou procedimento preventivo “emitindo em 2007, notas fiscais complementares de ICMS das operações de transferências realizadas no período fiscalizado” a exemplo das notas fiscais 6028 a 6037 e 6105 a 6116, que não foram observadas pela fiscalização. Alega cometimento de vício por não considerar que as operações que foram tributadas e caso assim não entenda o órgão julgador, pugna pela sua improcedência, visto que é legal os

No mérito, com relação à infração 2, diz que foi identificado destinadas às filiais em SP e pequena parte do RJ, a preço FOB,

contratado e arcado pelo remetente, “não integrando o valor da transferência”, cujo custo primário é composto de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

Afirma que improcede a infração 2, uma vez que, mesmo não concordando com o entendimento da fiscalização, adotou procedimento preventivo para evitar a reincidência das autuações anteriores, emitindo em 2007, notas fiscais complementares de ICMS das operações de transferências realizadas no período fiscalizado, como faz prova as cópias das Notas Fiscais de nºs 6028 a 6037 e 6105 a 6116, entre outras, as quais não foram observadas pela fiscalização. Requer cancelamento desta infração por estar eivada de vício formal, pela inobservância do oferecimento à tributação, mediante a emissão das notas fiscais complementares anexadas ao processo.

Alega ainda, inexistir utilização indevida de crédito fiscal apontado pelo autuante, uma vez que todos os créditos apropriados estavam de acordo com a previsão legal.

Afirma que a fiscalização identificou operações de transferências para suas filiais localizadas nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro com frete a preço FOB, entretanto o serviço de transporte foi contratado e arcado, na sua integralidade, pelo estabelecimento autuado, não integrando o valor da transferência para fins de resarcimento pelos destinatários. Salienta que esta operação não tipifica ato de mercadoria jurídica e sim remessa física de bens para a mesma empresa nos termos do art. 2º do RICMS/BA.

Atenta que nos termos do art. 645 do RICMS/BA a operação realizada não pode ser enquadrada como uma operação FOB, como utilizado no enquadramento da infração, visto que as despesas de frete e seguro não correram por conta do destinatário e sim pelo remetente, não havendo inclusão no documento fiscal.

Argumenta que arcou com a contratação do serviço de transporte, não há que se falar em operação por preço FOB, e é legítimo o crédito do ICMS utilizado. Transcreve o art. 646 do RICMS/BA e diz que na situação em questão, não se trata de operação realizada sob a cláusula CIF, e para melhor entendimento discorre sobre as cláusulas CIF e FOB afirmando que “as quais não se aplicam as operações de transferência”.

Destaca que nas operações FOB o vendedor se encarrega de entregar a mercadoria por um preço estabelecido, ficando as despesas do transporte por conta do comprador, cessando sua responsabilidade no momento em que disponibiliza a mercadoria, enquanto nas operações CIF, são incluídas no preço da mercadoria as despesas com seguro e frete até o local de destino ou local que indicar, correndo por conta do vendedor as despesas com frete e seguro.

Explica que não há previsão legal para a inclusão das despesas de frete e seguro na base de cálculo do ICMS, devido nas operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, nos exatos termos do artigo 56 do RICMS/BA.

Alega que a fiscalização descreveu na infração que na operação de transferência utilizou base de cálculo pelo custo primário, composto de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, “razão pela qual não pode creditar visto que o preço não é CIF”. Porém, diz que junta com o processo notas fiscais e CTRC para demonstrar que o frete contratado correu por sua conta e é assegurado o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado, nas operações de transporte interestadual e intermunicipal.

Destaca que a glosa deste crédito incorre em duplicidade no pagamento do imposto, acarretando a consequente perda do crédito, que não será utilizado por qualquer dos pólos da transação, haja vista que a empresa destinatária não utilizou e nem poderá utilizar os referidos créditos, o que poderá ser comprovado mediante verificação na contabilidade das destinatárias.

Sustenta que tendo arcado com o ônus dos serviços de transporte tem direito ao crédito correspondente, em obediência ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, I, da CF, referendado nos artigos 19 e 20 da LC 87/96. Salienta que a vedação ao crédito causa cumulatividade do imposto, visto que o art. 95 do RICMS/BA “reco^r crédito relativo aos serviços de transporte nas operações a preç

remetente ou vendedor quando este for contribuinte do ICMS, e expressamente veda a utilização por parte do destinatário”.

Conclui dizendo que realizou operações interestaduais de transferências tributadas, contratou serviço de transporte, e na condição de tomador do serviço lhe é assegurado o direito à utilização do crédito ICMS, nos termos do artigo 95, I do RICMS/BA, bem como respaldado pelo princípio da não-cumulatividade.

Em seguida discorre sobre o princípio da verdade material, cita parte de texto do professor Antônio Bandeira de Melo, artigos 2º e 153 do RPAF/BA e diz que com base nas provas apresentadas ao processo, lhe é assegurado o direito ao crédito e improcedente esta infração.

Relativamente à infração 3, afirma que improcede a autuação em vista da inexistência da utilização indevida de crédito fiscal, por entender que todos os créditos apropriados estavam de acordo com a previsão legal.

Relata que utilizou crédito de ICMS vinculado ao frete destinado a saídas para a Zona Franca de Manaus que são desoneradas do ICMS, mas que se equiparam às exportações e por analogia, assegurada a manutenção dos créditos de acordo com a Cláusula Terceira do Convênio ICMS 65/88, hipótese de utilização de crédito prevista no artigo 584 c/c o artigo 103, II, do RICMS/BA.

Recorda que a ZF de Manaus é área de tributação especial e a exigência do estorno dos créditos fiscais de transportes de produtos destinados àquela ZF, contempladas com isenção de ICMS, não pode ser aceita, visto que equiparando-se à exportação é assegurada a manutenção dos créditos nos termos do art. 21, § 2º, da LC 87/96 e art. 584, c/c art. 103, II do RICMS/BA, que prevê o não estorno de créditos referentes a mercadorias e serviços destinados ao exterior.

Ressalta que, a primeira vista, o art. 100, III do RICMS/BA induz raciocínio equivocado ao Fisco por determinar estorno de crédito vinculado a operações de saída não tributada ou contemplada com isenção, mas o art. 95, II prevê exceção “salvo disposição em contrário”.

Discorre sobre a legislação pertinente a ZF de Manaus, transcreve ementas dos Acórdãos CJF 0128-12/96 e 0127-12/96 que decidiram pela improcedência da exigência de estorno de crédito relativo a operações de remessa para a ZF Manaus.

Transcreve decisões contidas no AgRg 663.894-CE e Suspensão da Medida Provisória 2.037-24 de novembro de 2000 pelo STF em medida cautelar da ADI 2348 MC/DF – DF. Transcreve ainda decisão contida no Acórdão JJF 0196-01/02 do CONSEF/BA a qual decidiu manter o lançamento de ofício para evitar a decadência do crédito tributário, ficando, contudo, suspensa a exigibilidade até a decisão do mérito relativo a ADIN 310-0-DF.

Por fim, requer com base na jurisprudência deste Conselho de Fazenda, do STJ e STF, suspender a exigibilidade do crédito fiscal da infração 3 até a decisão final da ADIN 310-1-DF.

Requer também que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte face ao pagamento da infração 1, deixando de ser aplicada a SELIC, juros cumulativos e a multa em percentual confiscatório, na melhor norma constante do RICMS/BA, por ser de direito. Além disso, a produção de todas as provas em direito admitidas, requerendo, de logo, a juntada posterior de documentos que se fizerem necessário, inclusive prova pericial.

Os autuantes na informação fiscal prestada (fls. 228/234) ressaltam que à infração 1 foi reconhecida e paga mediante certificado de crédito (fl. 169), não tendo nada mais a dizer.

Quanto à infração 2, resume as alegações defensivas, esclarecem que no início da fiscalização indagaram o setor fiscal de possível Denúncia Espontânea (DE) relativa ao período de março a dezembro/06, visto que tinham autuado esta mesma irregularidade abrangendo até fevereiro/06, conforme Auto de Infração nº 206854.0010/06-5, julgado procedente pela 4ª JJF (Acórdão nº 0057-04/07) e confirmada pela 2ª CJF (Acórdão nº 0455-12/07).

Afirmam que o setor fiscal informou não ter feito DE, mas mudou janeiro/07, passando a contratar o frete das operações de trar

Created with

localizadas nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, lembrando que o ICMS relativo ao frete continua sendo recolhido para o Estado da Bahia, independente da localização do prestador.

Quanto às notas fiscais complementares apresentadas de nºs 6028 a 6037 e 6105 a 6116, informa que somaram o valor do ICMS totalizando R\$236.172,93, conforme tabela à fl. 233, valor este que é bem inferior ao total desta infração, não tendo sido esclarecido pela defesa a quais conhecimentos de transporte se referem as notas fiscais complementares citadas.

Asseveram que o débito das notas fiscais complementares não anula o crédito indevido, pois a base de cálculo daquelas notas, seriam o somatório dos valores dos fretes, ou seja, tentou-se após a ocorrência dos fatos geradores, “transformar a base de cálculo da operação de transferência, que tem que ser FOB, sem o frete e seguros, apenas compostas de quatro parcelas: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, em base de cálculo CIF”.

Aduz que quando o legislador definiu a base de cálculo para fins de transferência interestadual (art. 56, V, “b” do RICMS/BA), o mesmo quis afastar duas possíveis irregularidades, que seriam:

1. 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;
2. 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.

Dessa forma, reiteram que não anulam o crédito indevido para não incorrer na irregularidade do item 2 acima.

Reiteram que tais transferências não ocorreram a preço CIF, pois para ser “CIF” o valor do frete teria que estar agregado ao preço da mercadoria, e que tiveram o cuidado de submeter a matéria à apreciação da DITRI que se pronunciou como sendo indevido o crédito por parte do remetente.

Dessa forma, o ICMS destacado nos conhecimentos de transporte, numa transação de saída, só dá direito a crédito, se a operação for CIF, no caso em tela, conforme amplamente provado a base de cálculo foi FOB.

Registraram que empresas foram autuadas com a mesma infração, algumas reconheceram e pagaram em espécie, enquanto outras se defenderam, a exemplo dos Acórdãos JJF 0283-03/06 e JJF 0180-04/07, confirmado pelo Acórdão CJF 0363-12/07 pela procedência do Auto de Infração.

Dessa forma, mantém na íntegra o valor do ICMS reclamado, R\$590.163,15, relativo à infração 2.

Quanto à infração 3, afirmam que o crédito glosado refere-se a uma saída, cuja operação incide ICMS sobre o frete vinculado às vendas isentas e não tem nenhuma relação com a tese defendida pelo autuado, pois a obrigatoriedade do estorno do crédito pelas entradas dos insumos para fabricação de produtos destinados a ZF de Manaus está *sub judice*, amparada por uma liminar do STF decorrente da ADIN, citada na defesa. Inclusive em razão desse impedimento não lançaram o imposto relativo ao mencionado estorno.

Informa que submeteram a situação à DITRI, a qual afirmou não ser cabível o creditamento do ICMS incidente sobre o frete, pelo estabelecimento industrial remetente tomador do serviço, bem como outras empresas já foram autuadas por situação semelhante e tiveram julgamento procedente pelo CONSEF a exemplo do Acórdão CJF 0011-11/06 Dessa forma, mantém na íntegra o ICMS no valor de R\$265.362,07.

Por fim, tecem ainda alguns comentários que se aplicam às infrações 2 e 3, nos seguintes termos:

1. Que a legislação possibilita creditamento vinculado a uma saída por venda tributada CIF e no presente caso (trata-se de uma transferência pelo custo-preço FOB de uma venda isenta), em que o vendedor pode creditar-se sobre o ICMS do frete, evitando-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.
2. Que tal permissão para o crédito pelo vendedor na venda CIF é u
Ente tributante faz para o contribuinte que promove o fato gerado

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 também irá lançar o imposto no Conhecimento de Transporte e efetuar o seu recolhimento.

Mediante termo no verso da fl. 239 foram juntados documentos às fls. 241 a 279.

A 4ª JJF decidiu converter o processo em diligência (fl. 281), no sentido de que a empresa fosse intimada para apresentar as seguintes comprovações:

- 1) Pagamento de fretes objeto da autuação e sua respectiva escrituração nos livros contábeis.
- 2) Demonstrativo relativo às notas fiscais de preços (fls. 192 a 213), indicando valores individualizados por nota fiscal e CTRC que informou ter registrado em sua contabilidade.
- 3) Planilha de custo de produção, relativo a março/06 a dezembro/06, indicando o custo unitário.

E caso atendido o solicitado, fosse elaborado demonstrativo evidenciando o custo unitário do produto transferido com ou sem a inclusão do frete na base de cálculo.

Os autuantes, em atendimento à diligência (fls. 284/288) se manifestaram afirmando que o frete relativo aos Conhecimentos de Transporte elencados no demonstrativo analítico (fls. 73 a 88), da infração 2, foi contratado e pago pelo estabelecimento autuado, devidamente lançados na escrita fiscal e contábil. Apresentam algumas considerações a respeito da matéria, para fins de melhor entendimento.

Ressalvam que quando o frete é contratado pelo remetente, necessariamente não enseja o direito ao crédito, e que este só seria assegurado se a operação incluir na sua base de cálculo o frete, o que ocorre numa venda CIF, mas no presente PAF as operações foram de transferência.

Com relação à elaboração de demonstrativo relativo às notas fiscais juntadas às fls. 192/213, afirmam que conforme esclarecido na informação fiscal, o setor fiscal, afirmou não ter feito DE ou qualquer outro procedimento relativo ao período autuado (março a dezembro/06) para corrigir a irregularidade identificada em fiscalização anterior, devidamente julgado.

Quanto ao demonstrativo de débito, entendem ser desnecessário, visto que o imposto destacado de R\$236.172,93 nas notas fiscais não anula o crédito indevido. Entendem que a base de cálculo das notas fiscais complementares, em tese seria o somatório dos valores dos fretes que após a ocorrência dos fatos geradores, transformaram a base de cálculo da operação de transferência, que tem que ser FOB, no sentido de não poder agregar o valor do frete e seguros, podendo conter apenas as parcelas de: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, em base de cálculo CIF. Dessa forma, estaria praticando uma base de cálculo maior que a legalmente prevista, concorrendo para o cometimento de uma infração pelo destinatário que estaria se apropriando de um crédito indevido a mais.

Quanto à planilha de custo de produção, relativo a março/06 a dezembro/06, indicando o custo unitário de cada produto, afirmam que durante a execução da auditoria constatou que nas citadas transferências a base de cálculo foi o custo primário, sem o frete, composto de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, consoante dispositivos regulamentares, e a própria defesa, em nenhum instante, questiona este ponto.

Reiteram que o imposto destacado nas notas fiscais complementares (fls. 192/213), juntadas com a defesa, ainda que represente o mesmo valor do crédito indevido irregular – infração 2 – não anularia de forma nenhuma o ilícito, incorrendo em base de cálculo maior que o custo primário.

Intimado para tomar conhecimento da informação fiscal, o autuado manifesta-se (fls. 291 a 300). Preliminarmente suscita a nulidade do lançamento por estar fundamentado em “presunções”, sem análise dos documentos das operações se enquadradas nas cláusulas CIF ou FOB, além de não ter investigado o custo unitário dos produtos transferidos, como identificado na assentada de julgamento em 27/11/08. Alega que foi cerceado o seu direito de defesa ao não realizar a diligência, determinada pela JJF, com objetivo de desvendar se as operações de transferências foram contratadas e custeadas pela rem

No mérito, discorda do posicionamento dos autuantes, por revelar falta de comprometimento com a verdade material, ao argumentarem desnecessidade da realização da diligência fiscal e equívoco por parte da JJF quanto à interpretação da infração 2.

Ressalta que a fiscalização desincumbiu-se da obrigação de elaborar planilha relativa ao custo de produção das mercadorias transferidas, para comprovar que o valor do frete não estava embutido na base de cálculo, bem como apresentar demonstrativo relativo às notas fiscais (fls. 192 a 213), indicando os valores individualizados, relativos a cada nota fiscal e CTRC anterior.

Quanto ao argumento dos autuantes de que a base de cálculo do ICMS tem de ser composta pelo preço FOB, afirma que se os valores do frete e do seguro não pudessem ser agregados ao custo de transferência não existiriam as operações pela cláusula CIF.

Argumenta que os fiscais autuantes reconhecem que o valor do frete e do seguro foram tributados pelo autuado, nas notas fiscais complementares emitidas vinculadas aos Conhecimentos de Transportes, confirmando que observou a orientação da DITRI.

Afirma não haver controvérsia quanto ao item “c” da decisão que determinou a presente diligência, pois observou as regras da Lei Complementar e do RICMS em relação à base de cálculo nas operações de transferência. Todavia, sujeitou a débito do ICMS os valores correlatos aos serviços de transportes das operações de transferência, através das mencionadas notas fiscais complementares, antes da autuação em comento.

Pondera estarem pacificadas as questões de fato, já que não há outro entendimento possível, a de manter os créditos contabilizados, pois como visto de forma exaustiva, foram atendidos todos os requisitos para que o crédito fiscal fosse utilizado e indevido o lançamento realizado.

No que se refere à infração 3, reiteram os argumentos trazidos na peça de defesa, preliminarmente requer que seja reconhecida a nulidade do presente auto de infração, e subsidiariamente, sejam julgadas improcedentes as infrações 2 e 3.

Os autuantes prestam nova informação fiscal, fls. 302 a 306, e tecem os seguintes comentários:

Que não houve nenhum desrespeito por parte dos autuantes, pois comprovaram, criteriosamente, na sua 2^a informação fiscal, a desnecessidade da realização da diligência requisitada pela 4^a JJF, visto que o solicitado foi plenamente atendido, porque a documentação anexa aos autos mais as verificações executadas, dirimiu e atendeu os três itens levantados pela relatora.

Esclarecem que o fundamento da infração 2 é que na operação de transferência de mercadorias, a base de cálculo, por determinação legal, só pode incluir as parcelas: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. E de forma alguma haverá a possibilidade de inclusão de frete e seguro na sua BC, consequentemente, obrigatoriamente será a preço FOB, no sentido de não incluir o frete, o que não impede que o remetente contrate o frete, mas não poderá se creditar.

Ressalvam que não houve mudança de fundamentação jurídica, em relação ao exposto na infração 2 do Auto de Infração como afirmado em sua 1^a, 2^a e na 3^º informação fiscal.

Afirmam não ter dúvida de que o frete foi contratado pelo remetente da mercadoria e não incluído na base de cálculo da operação de transferência. E nem sempre que contratado pelo remetente enseja o direito ao crédito.

Reiteram que o crédito só será assegurado se a operação incluisse na sua BC o frete, o que ocorre numa venda CIF, na situação presente de operações de transferências.

Alegam que a defesa é confusa, pois argui nulidade e ao mesmo tempo contesta o mérito.

Afirmam que entenderam ser melhor não executar a diligência, visto que a documentação apensada aos autos e tudo o verificado, por esta fiscalização, atendem e dirimem as dúvidas.

Ratificam que se o contribuinte, após ter sido autuado, anteriomr a mesma dupla de auditores, tivesse interesse de se regularizar, o crédito indevido referente ao frete contratado nas transferências n

do ICMS. Contestam que a emissão de nota fiscal complementar, tentando incluir mais uma parcela não permitida pela legislação enseja creditamento indevido por parte do estabelecimento destinatário em outra unidade da federação, da mesma empresa, como explicado acima.

Frisam que o Auto de Infração anterior citado, nº 206854.0010/06-5 foi julgado procedente pelo CONSEF, tanto pela 4ª JJF, Acórdão nº 0057-04/07 e confirmado pela 2ª CJF Acórdão nº 0455-12/07.

O presente Auto de Infração foi julgado pela 5ª JJF (Acórdão 0084-05/09 - fls. 311/324), tendo o autuado impetrado Recurso Voluntário (fls. 335/357) e a 2ª CJF decidiu pela nulidade face ter sido sorteado para julgamento na 4ª JJF e ter sido julgado pela 5ª JJF. Determinou que o mesmo fosse retornando à primeira instância para novo julgamento. A Relatora do Julgamento integrante da 5ª JJF devolveu o AI para a Secretaria do CONSEF (fl. 380) o qual foi redistribuído para a 4ª JJF.

A 4ª JJF decidiu converter o processo em diligência à ASTEC/CONSEF (fl. 382) no sentido de que o autuado fosse intimado para apresentar demonstrativo relativo a notas fiscais complementares emitidas e escrituradas correlacionando com os créditos fiscais anteriormente apropriados.

O diligente no Parecer 166/10 (fls. 383/385) esclarece que com base nas notas fiscais e CTRCs, efetuou o cotejamento com os relacionados na planilha elaborada pelos autuantes (fls. 73/88) e elaborou os demonstrativos juntados às fls. 388/396.

Informa ainda, que nem todos os valores de ICMS destacado nos CTRCs objeto das notas fiscais complementares foram considerados tendo em vista que não constaram no demonstrativo de débito elaborado pelos autuantes, com relação aos meses que foram fiscalizados o que resultou em débito remanescente de R\$395.947,79.

O autuado foi intimado para tomar conhecimento do resultado da diligência (fl. 401) e manifestou-se às fls. 404/409. Discorre sobre a diligência realizada e reitera o entendimento apresentado na defesa inicial de que nas operações a preço CIF é assegurado o direito de creditar-se do ICMS sobre o serviço de transporte contratado (art. 93, III do RICMS/BA).

Argumenta que tal procedimento objetiva evitar dupla tributação já que o débito apurado pelo transportador também está incluso na nota fiscal de remessa da mercadoria e só possibilita a utilização do crédito pelo destinatário do valor constante da nota fiscal, conforme disposto no art. 646 do RICMS/BA.

Observa ainda que considerando a situação de uma transferência onde o valor do frete não integra a base de cálculo da operação, o remetente suporta o custo do transporte e a administração tributária não pode vedar o direito de utilização do crédito fiscal, pois afronta o princípio da não cumulatividade e da ordem econômica insculpido nos artigos 155 e 170 da CF/88. Requer a improcedência da infração 2.

Os autuantes se manifestaram acerca do resultado da diligência (fls. 412/415). Ressaltam que a empresa já tinha sido autuada em relação à utilização de crédito cujo AI foi julgado procedente tanto pela JJF (AC 057-04/07) e CJF (0455-12/07) e que se tivesse interesse de regularizar as operações subsequentes já escrituradas teria efetuado o estorno do crédito fiscal indevido utilizado.

Discorrem sobre operações com cláusulas CIF, FOB, base de cálculo em operações de transferências, vedação da utilização de crédito relativo a serviço de transporte de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, consulta a GECOT/DITRI e reiteram que o imposto destacado nas NF complementares “ainda que representasse o mesmo valor da irregularidade do crédito indevido – infração 02 – não anularia de forma nenhuma o ilícito, para não incorrer na irregularidade do item 2 supra (BC maior que o custo primário)”. Mantém na íntegra a exigência da infração 2.

Ressaltam que as infrações 2 e 3 deste AI foram lavradas contra outras empresas e foram julgadas procedentes conforme Acórdãos JJF 0283-03/06; JJF 0180-04/07; CJF 0363-12/07 e Sessão 012/07.

O autuado peticionou a juntada de demonstrativo (fls. 418/437) em complementação à manifestação do Parecer ASTEC 166/10. Destaca que parte das diver apresentados se deve a “equívocos no preenchimento da planilha especificamente no que tange às informações relativas à Nota Fisca

Na assentada do julgamento o patrono do autuado suscitou a nulidade da autuação sob o argumento de que o autuante na informação fiscal modificou a fundamentação jurídica da autuação em relação à segunda infração.

VOTO

Na defesa apresentada o autuado suscitou a nulidade da infração 2, sob o argumento de que adotou procedimento preventivo emitindo notas fiscais complementares de operações de transferências realizadas, o que não foi considerado pela fiscalização. Observo que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA. O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbrou inobservâncias formais que conduzam à sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito o pedido de nulidade formulado. Quanto às notas fiscais emitidas e escrituradas a sua análise será feita quando da apreciação do mérito.

No tocante à nulidade suscitada de que o autuante modificou a fundamentação jurídica, não acolho, tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado com indicação de todos os seus elementos (contribuinte, descrição da infração, enquadramento, tipificação, demonstrativos do débito), não existindo vício que conduzisse à sua nulidade conforme disposto no art. 18 do RPAF/BA, o que possibilitou ao recorrente exercer seu direito de defesa. Quanto à suposta mudança de fundamentação jurídica por parte do autuante, observo que a apreciação da lide será feita em consonância com a acusação contida no Auto de Infração, o enquadramento da infração e tipificação da multa nele indicados, em obediência ao devido processo legal, o que será feito quando da apreciação do mérito.

No mérito o Auto de Infração exige ICMS relativo a importações de mercadorias contempladas com diferimento e utilização indevida de crédito fiscal relativo a prestação de serviço de transporte.

Quanto à infração 1, a mesma foi reconhecida pelo impugnante na sua defesa e não existindo qualquer questionamento a respeito da mesma, deve ser mantida integralmente.

Relativamente à infração 2, acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas interestaduais por transferências. Consta, na descrição dos fatos, que a empresa 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 empresa contestou afirmando que:

- As transferências interestaduais foram feitas a preço CIF e tendo arcado com o ônus do transporte faz jus à utilização do crédito fiscal correspondente;
- Regularizou a utilização indevida do crédito com a emissão de notas fiscais de complemento.

Os autuantes contestaram dizendo que por se tratar de operações de transferência, o valor do frete não está contido na base de cálculo e que o valor do débito contido nas notas fiscais complementares ainda que representasse o mesmo valor da irregularidade do crédito indevido não anula o ilícito, para não incorrer em base de cálculo maior que o custo primário.

Com relação ao uso do crédito fiscal relativo à contratação de serviço de transporte de mercadorias com pagamento do frete por parte do vendedor, é correta a afirmação do recorrente de que o art. 95, I, “c” do RICMS/BA assegura o direito do crédito fiscal ao estabelecimento vendedor ou remetente, se for contribuinte do imposto. Entretanto, o ICMS é um imposto que incide sobre operações de circulação de mercadoria e prestação de serviços, logo o direito ao crédito deve ser analisado de acordo com as peculiaridades das operações.

Numa situação hipotética que a mercadoria fosse comercializada por R\$1.000,00 e o destinatário contratasse uma transportadora por mercadoria (FOB), faria um pagamento ao vendedor da mercad

totalizando R\$1.100,00. Se a operação subsequente de comercialização da mercadoria fosse tributada, teria direito de utilizar o crédito fiscal relativo ao frete R\$12,00 (R\$100,00 x 12%) e também da mercadoria de R\$120,00 (R\$1.000,00 x 12%).

Já se o frete fosse contratado pelo remetente (CIF), certamente cobraria R\$1.100,00 pela venda da mercadoria com débito de ICMS de R\$132,00 (R\$1.100,00 x 12%), ao receber o pagamento retiraria R\$100,00 para pagar ao transportador. Ocorreria que o transportador já tinha destacado no Conhecimento de Transporte a base de cálculo de R\$100,00 e débito de R\$12,00, valor este que também estaria contido na nota fiscal de venda das mercadorias que na operação CIF englobaria valor das mercadorias e do frete. Dessa forma, o legislador estabeleceu em caráter geral que o valor do ICMS que o transportador destacou no CTRC e recolheu ao Estado, deve ser objeto de crédito fiscal por parte do contratante do serviço, para impedir a tributação em duplidade. Esta é sistemática. O Estado recebe de volta o ICMS contido na operação de venda da mercadoria, visto que a mesma engloba além do valor da mercadoria, também o valor do frete.

O modelo acima descrito que não tem nada a ver com valores das operações da infração em questão, serve apenas para análise comparativa para a situação das operações de transferências interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular com contratação de frete por transportador. Nestas operações o art. 17, I e II da Lei nº 7014/96, estabelece que a base de cálculo é o valor da entrada mais recente ou “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, regra regulamentada no art. 56, V, “a” e “b” do RICMS/BA.

Logo, nas operações interestaduais de transferências de mercadoria produzida, ficando limitada a base de cálculo aos valores do custo da mercadoria, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser adicionado o valor do frete. Ou seja, o Estado recebeu o ICMS destacado e recolhido no conhecimento de transporte por parte da transportadora, mas o estabelecimento do contribuinte não pode por força de lei adicionar o frete ao custo da mercadoria produzida. Nesta situação específica, o Estado recebe o valor do ICMS relativo ao frete prestado por parte da transportadora, mas o remetente, porém contratado não pode se creditar, visto que não pode adicionar o valor do frete à base de cálculo da operação de transferência da mercadoria.

Pelo exposto, me coaduno com o posicionamento da Diretoria de Tributação desta Secretaria de Fazenda (DITRI), de que 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 e não tem direito de utilizar o crédito fiscal destacado no conhecimento de transporte (artigos 95 e 646 do RICMS/BA), pois não integra a base de cálculo da operação na saída da mercadoria, conforme reconhecido no doc. à fl. 89 em que a empresa declarou que o frete da operação de transporte não integra a base de cálculo das operações de transferências.

Ressalto que conforme salientado pelos autores, esse entendimento foi manifestado na decisão do Acórdão JJF 0057-04/07, a qual foi mantida na decisão na 2ª CJF no Acórdão CJF 0455-12/07, bem como no Acórdão JJF 180/04/07, com decisão mantida no Acórdão CJF 0363-12/07.

Com relação ao segundo argumento defensivo de que regularizou a utilização indevida do crédito fiscal com a emissão de notas fiscais complementares, constato que o demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 73/88) indica número do CTRC e NF de transferência correspondente. A empresa juntou com a defesa cópia do livro RSM do mês de fevereiro/07 (fls. 189/191) no qual relacionou as notas fiscais complementares emitidas de números 6028/6037 e 6105/6116 cujas cópias fazem referência às notas fiscais de transferência descrevendo “Complementar de frete ao mês..../06”.

Em atendimento a diligência determinada pelo CONSEF o diligente elaborou demonstrativos (fls. 390/396) nos quais correlacionou o valor do débito contido na nota fiscal complementar emitida pela empresa com os valores do ICMS destacado nos CTRCs objet (fls. 73/88).

Constato que o Auto de Infração foi lavrado em 29/07/08 e o total do débito das notas fiscais complementares foram lançadas no mês de fevereiro/07. Logo, os valores foram debitados antes do início da ação fiscal e anulam em parte os valores dos créditos fiscais escriturados indevidamente relativo às operações de transferência a preço CIF.

Concordo com o argumento dos autuantes de que o contribuinte deveria lançar um estorno de crédito e não um débito complementar em nota fiscal, entretanto, observo que o estorno de crédito representa um débito e o lançamento do débito por meio de nota fiscal complementar, apesar de não ser o procedimento mais adequado surte o mesmo efeito de neutralização do crédito fiscal utilizado indevidamente em momento anterior. É certo, que o lançamento foi intempestivo, mas este não foi o objeto da autuação e a administração fazendária pode mandar renovar o procedimento fiscal para exigir os juros de mora e acréscimos legais.

Também não acato o argumento de que o débito contido nas notas fiscais complementares incorre em base de cálculo maior que o custo primário. Conforme ressaltado pelos autuantes, não ficou comprovado que o valor do frete integrou a base de cálculo das transferências, e a acusação foi de que utilizou indevidamente o crédito fiscal e não de erro na apuração da base de cálculo das transferências.

Quanto ao argumento de que o débito do ICMS contido na nota fiscal complementar pode vir a constituir crédito fiscal do estabelecimento destinatário, não acolho, visto que não foi objeto da autuação e mesmo que isso aconteça deve ser objeto de verificação pela fiscalização dos Estados onde estão localizados os destinatários das mercadorias e não causa qualquer prejuízo aos cofres públicos do Estado da Bahia.

Concluo que no momento que a empresa escriturou o débito contido nas notas fiscais complementares, anulou o crédito fiscal que o estabelecimento autuado não tinha direito, relativo ao frete contratado nas transferências interestaduais de mercadorias.

Verifico que no Parecer 166/10 o diligente informou que alguns valores destacados nos CTRCs objeto das notas fiscais complementares não foram objeto da autuação por não constar nos demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como algumas notas fiscais relacionam CTRCs relativo ao mês de fevereiro/06 que não foram objeto da autuação. Na petição juntada pelo impugnante à fl. 418, foi juntado demonstrativo e cópia de uma única nota fiscal de número 6105 (fl. 437). Constatou que a mencionada nota fiscal consigna notas fiscais relativas ao mês de fevereiro/06, e como observado pelo diligente as operações objeto da autuação reportam-se ao mês de março/06 e meses subsequentes. Por isso, não acato os demonstrativos e nota fiscal apresentada após a diligência fiscal.

Por tudo que foi exposto, acato o demonstrativo de débito juntado pelo diligente à fl. 385 e considero devido o valor de R\$395.947,79. Infração elidida em parte.

Quanto à infração 3, acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias com saídas isentas destinada à Zona Franca de Manaus, conforme demonstrativos (fls. 125 a 139), e fotocópias dos CTRCs (fls. 140 a 165).

Na defesa o autuado argumentou que as operações de remessas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, ficando assegurado o direito de crédito fiscal conforme artigos 103 e 584 do RICMS/BA.

Verifico que o art. 103 do RICMS/BA assegura a não exigência do estorno do crédito fiscal relativo às entradas 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).

Da mesma forma o art. 584 do RICMS/BA estabelece que nas opções de saída para o exterior de mercadorias e serviços, não se exigirá o estorno do crédito fiscal relativos aos incisos I e II do art. 103 e dos incisos X e XI do art. 104.

Na situação presente, o contribuinte utilizou crédito fiscal destacado em Conhecimentos de Transportes vinculado a saídas com isenção de produtos destinados à Zona Fraca de Manaus (ZFM). Não há amparo das operações praticadas com a manutenção de créditos de entradas de matérias-primas, material secundário, produtos intermediários, material de embalagem, energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros, para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta, como a prevista no art. 584 do RICMS/97. O citado dispositivo regulamentar, não possui pertinência com a matéria em discussão, pois não se trata de exigência de estorno de crédito fiscal, nas entradas, já que na situação presente a operação de prestação de serviço de transporte está vinculada às saídas e não para exportação.

Na presente situação não se está a exigir estorno de crédito fiscal relativo a entradas de insumos para fabricação de produtos destinados a Zona Franca de Manaus e sim a vedação de crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte vinculado a venda de produtos, cuja operação é isenta de ICMS, destinados a ZFM. Observo que o art. 95, II do RICMS/BA estabelece:

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:

...

II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição em contrário, inclusive na hipótese da alínea "b" do inciso anterior.

Dessa forma, sendo a operação de saída de mercadoria destinada a ZFM isenta do ICMS, não há previsão de utilização de crédito fiscal relativo à operação de prestação de serviço de transporte por parte do tomador do serviço e correta a exigência fiscal.

As decisões contidas nos Acórdãos CJF 0127-12/96 e 0128-12/96 não servem de amparo para fundamentar o julgamento da questão que ora se apresenta, tendo em vista que aquelas decisões se reportam a exigência de estorno de crédito relativo à utilização de insumos empregados na fabricação de produtos destinados à ZFM, matéria que se encontrava *sub judice* devido o deferimento pelo STF de medida cautelar na ADIN nº 301-1-F requerida pelo governo do Estado do Amazonas.

Ressalto que a matéria em discussão já foi objeto de apreciação na segunda instância deste Conselho de Fazenda, que no Acórdão CJF 455-12/07 negou provimento do Recurso Voluntário, em situação idêntica em que o remetente utilizou crédito fiscal de ICMS sobre frete, relativo a operações de transporte de mercadorias com saídas isentas destinadas a ZFM. Infração procedente.

Quanto ao pedido da não aplicação da Taxa SELIC e expurgo de juros e inconstitucionalidade da multa aplicada por ter efeito confiscatório, não cabe esta discussão na esfera administrativa haja vista que nos termos do art. 167 do RPAF/BA, este órgão julgador não tem competência para declarar inconstitucionalidade da legislação tributária do Estado da Bahia. Por sua vez, a multa aplicada e os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB), com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Quanto à taxa SELIC, ao contrário do quanto alega o recorrente, já é entendimento firmado na jurisprudência dos Tribunais Superiores que ela pode ser utilizada como índice para o cálculo dos juros dos débitos tributários apontados a partir de 1º de janeiro de 1996, a exemplo da Decisão do STF no AgRgno Resp. nº 722595/PR, e a legislação estadual prevê a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios, como citado acima, e sobre tal ato normativo não há qualquer pecha de inconstitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, contra SUZANO PETROQUÍMICA S. A. (QUATTOR PETROQUÍMICA) ACÓRDÃO JJF N° 0419-04/10

autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$4.732.281,52, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já pagos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de dezembro de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – JULGADOR

PAULO DANILÓ REIS LOPES - JULGADOR