

PROCESSO - A. I. Nº 278906.0075/08-0
RECORRENTE - LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S.A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0344-01/09
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS
INTERNET - 28/07/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0202-12/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE REALIZADAS A PREÇO FOB. Comprovada através de diligência que as operações de mercadorias foram realizadas com cláusula CIF, onde a empresa autuada arcou com o ônus do imposto, sendo, pois, possível à apropriação do crédito fiscal. Acusação fiscal insubstancial. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Fato reconhecido pelo sujeito passivo, que se limita a pedir a dispensa ou redução da multa e a invocar a inaplicabilidade da multa, pela impossibilidade de retroação da lei para prejudicar o contribuinte. Todavia, o posterior reconhecimento e pagamento, com a consequente desistência em relação à lide, torna prejudicada a apreciação da matéria. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra o julgamento do Auto de Infração lavrado em 30 de junho de 2007, o qual exige ICMS no valor de R\$4.137.559,22 além de multa no percentual de 60% relativo às seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de setembro, outubro e novembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 30.331,09, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 2. Multa percentual sobre imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de maio, agosto a dezembro de 2007, no valor de R\$3.765.118,41;

INFRAÇÃO 3. Utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de 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, nos meses de janeiro a agosto, outubro, a dezembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 342.109,72, acrescido da multa de 60%.

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JJF 0344-01/09 (fls. 1.862 a 1.870), lastreou-se nos seguintes argumentos, para embasar a Decisão proferida:

“Da análise das peças que compõem o presente processo, constato que o autuado reconhece parcialmente a infração 01, inclusive, efetuando o recolhimento do valor do débito reconhecido, conforme documento comprobatório acostado aos autos.

Quanto à parcela impugnada, apesar de o defendant alegar que não utilizou os créditos relativos às notas fiscais que identifica na planilha que elaborou e anexou aos autos, verifico assistir-lhe razão parcialmente, haja

vista que na ocorrência do mês de novembro de 2007, dentre as notas fiscais que relaciona, comprovadamente, não foram lançados os créditos fiscais no valor de R\$ 9.053,97, referentes às Notas Fiscais n.s 255542, 154335, 190377, 190378, 190379 e 190380, conforme cópias do livro Registro de Entradas de Mercadorias e do livro Registro de Apuração do ICMS, relativos aos meses de setembro, outubro e novembro de 2007, bem como planilha referente ao aproveitamento de crédito fiscal de ICMS, acostada aos autos.

Diante disso, com a exclusão do valor indevidamente exigido na autuação de R\$ 9.053,97, esta infração fica reduzida para R\$ 21.277,12, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Demonstrativo de Débito		
Data Ocorr.	Data venc.	ICMS devIdo(R\$)
30/09/2007	09/10/2007	11.330,24
30/10/2007	09/11/2007	6.430,24
30/11/2007	09/12/2007	3.516,64
TOTAL		21.277,12

No que concerne à infração 02, verifico que o autuado admite ter ocorrido na irregularidade apontada, quando afirma na peça de defesa que a multa “deve ser cancelada, pois não houve falta de recolhimento do tributo, mas mera procrastinação do seu pagamento, não tendo ocorrido dolo, má-fé, simulação, fraude ou sonegação.”

Na realidade, o impugnante apóia a sua defesa na possibilidade de dispensa da multa acessória, conforme facultado pelo § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que não houve dolo, fraude ou simulação, e não houve falta de recolhimento do imposto.

A procrastinação aludida pelo autuado diz respeito à obrigação de pagamento do imposto por antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias tributáveis normalmente destinadas à comercialização, conforme previsto no artigo 352-A do RICMS/BA e dentro do prazo previsto no artigo 125 do mesmo Diploma regulamentar.

É certo que o sujeito passivo não efetuou no prazo regulamentar o recolhimento do imposto devido por antecipação, contudo, tributou as mercadorias normalmente, quando das saídas que realizou, valendo dizer que recolheu o imposto devido em momento posterior. Nessa situação a legislação do ICMS impõe a multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido por antecipação, conforme exigido no Auto de Infração em exame.

Assim, inexistindo dúvida quanto ao cometimento da infração, resta apenas apreciar o pedido de dispensa da multa formulado pelo autuado, com fulcro no § 7º do artigo 42 da Lei n. 7.014/96.

O dispositivo legal acima referido dispõe que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Ora, no presente caso, a multa imposta ao autuado decorre de descumprimento de obrigação principal, falecendo competência a esta Junta de Julgamento Fiscal, para apreciar o pedido.

Na realidade, nos termos do artigo 159 do RPAF/99, a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal é da Câmara Superior do CONSEF.

Cumpre registrar que na sessão de julgamento do Auto de Infração em exame, os ilustres advogados do contribuinte se fizeram presentes, e no exercício do direito à sustentação oral de suas razões, arguiram que descabe a exigência da antecipação parcial, sob a alegação de que o autuado comprou mercadorias com a aplicação da alíquota interestadual e, posteriormente, as revendeu para outros Estados com a aplicação também da alíquota interestadual, não havendo venda interna, nem consumo.

Sustentaram que da leitura da §1º do artigo 352-A do RICMS/BA, percebe-se que a antecipação parcial somente pode ser aplicada quando as operações subsequentes forem dentro do Estado da Bahia. Ou seja, só é devida a antecipação parcial quando a operação posterior é interna.

Respeitosamente, divirjo do entendimento manifestado pelos nobres patronos do contribuinte, haja vista que o caput do artigo 352-A, não permite qualquer sombra de dúvida quanto ao alcance da antecipação parcial, conforme transcrição abaixo:

“Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”

Conforme se observa da leitura do dispositivo regulamentar acima, o legislador determinou que a antecipação parcial nas entradas de mercadorias adquiridas para fins de comercialização, deverá ser feita pelo contribuinte, inexistindo, portanto, qualquer delimitação quanto ao alcance territorial da operação de comercialização posteriormente realizada pelo contribuinte, se interna ou interestadual.

Na realidade, o motivo determinante para que o legislador excluisse da antecipação parcial as mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência, antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, é que na antecipação parcial, após o pagamento do imposto, o contribuinte pode utilizá-lo como crédito fiscal na apuração do imposto devido, tendo em vista que as saídas são tributáveis normalmente. No caso de mercadorias cujas saídas não sejam tributáveis normalmente, portanto, sem débito do imposto, não há que se falar em apuração de imposto devido e, por conseguinte, em crédito fiscal.

Outro argumento apresentado pelos impugnantes diz respeito à inaplicabilidade da multa de 60%, por entenderem que a referida multa prevista no artigo 42, II, “d”, da Lei n. 7.014/96 seria aplicável à substituição tributária, que nada tem a ver com a antecipação parcial. Alegaram que a antecipação parcial entrou em vigor em 01/03/2004, enquanto a multa de 60% já se encontrava prevista desde 1996 na Lei n. 7.014/96, não sendo aplicável aos fatos geradores ocorridos sob a égide da redação anterior do dispositivo que prevê a multa.

Também discordo do entendimento dos impugnantes, haja vista que o art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, apontado no Auto de Infração já estabelecia a multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação por contribuinte do regime normal de apuração, nas hipóteses regulamentares.

Na realidade, a Lei n. 10.847/07, de 27/11/2007, apenas acrescentou a expressão “inclusive por antecipação parcial”, ao dispositivo legal acima referido.

Certamente a multa prevista no artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, apontada no Auto de Infração já alcançava toda forma de falta de recolhimento de imposto tempestivamente, de qualquer modalidade de antecipação do imposto e não de modo específico a antecipação que encerre a fase de tributação, conforme entendimento dos impugnantes.

Posso dizer que a antecipação parcial é uma espécie do gênero antecipação tributária, o que me permite concluir que a imposição da multa de 60% do imposto que deixou de ser pago no prazo previsto na legislação tributária, está em conformidade com o artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Por derradeiro, alegaram ter ocorrido denúncia espontânea do débito por ter o autuado recolhido, mesmo que posteriormente, o imposto devido, o que exclui a possibilidade de aplicação de qualquer espécie de multa, conforme o artigo 138 do CTN.

Apesar dos esforços dos impugnantes na tentativa de elidir a aplicação da multa, obviamente que a alegação de denúncia espontânea do débito não pode prosperar, pois, conforme previsto no Parágrafo único do próprio artigo 138 do CTN, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início da qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Dianete do exposto, considero integralmente subsistente a infração 02.

No respeitante à infração 03, o impugnante sustenta que não procede este item da autuação, tendo em vista que remeteu mercadorias com o valor do pagamento de ICMS incidente sobre frete, fazendo jus à utilização de referido crédito, conforme comprovam cópia dos CTRC da empresa Transmatic; cópia das Notas Fiscais referentes ao CTRC; cópia das guias da GNRE; cópia dos pagamentos do ICMS pertinente às operações glosadas. Afirma ser improcedente esta infração.

No intuito de verificar as alegações defensivas esta Junta de Julgamento, converteu o processo em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF - ASTEC/CONSEF, tendo o ilustre diligente Edgar Ferreira Pessoa Pereira, esclarecido através do Parecer ASTEC N 105/2009 que tendo efetuado o confronto dos CTRCs com as suas respectivas notas fiscais arroladas na autuação às fls. 64 a 68, bem como com os respectivos recolhimentos, constatou que todos os pagamentos do ICMS do frete foram efetuados pelas transportadoras das mercadorias, caracterizando com isso preço FOB, descabendo as suas exclusões.

Após a instrução do processo para julgamento em 30/09/2009, foi anexada aos autos em 07/10/2009, petição na qual o autuado requer a juntada de cópias de faturas emitidas pelas transportadoras, alegando que tais documentos comprovam ter ele assumido o real ônus do frete.

Apesar de a diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, ter confirmado que todos os pagamentos do imposto relativo ao frete foram efetuados pelas transportadoras e não pelo autuado, o fato de o impugnante ter apresentado em momento posterior petição juntamente com documentação, para reiterar que o ônus do frete foi por ele assumido, não tem nenhuma repercussão no caso em exame.

Isso porque, a admissibilidade do crédito fiscal por parte do remetente das mercadorias somente ocorre quando a operação se dá com cláusula CIF. Ou seja, quando o valor do frete compõe a base de cálculo do imposto destacado na nota fiscal.

Assim dispõe o artigo 95, I, “c” do RICMS/BA:

“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 contribuinte do imposto, vedada a sua utilização, como crédito fiscal, por parte do destinatário;”

Já o artigo 646, IV, “a”, 1, 2, “b”, Parágrafo único, do mesmo Diploma regulamentar acima referido determina:

“Art. 646. No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:

(...)

IV - por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, seja esta coligada ou não à empresa remetente, o transporte da mercadoria será acobertado pela Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, devendo-se observar o seguinte:

a) a Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, conterá:

1 - o destaque do ICMS sobre o valor da operação própria do remetente, se devido;

2 - a expressão: "Frete incluído no preço da mercadoria" ou "Venda a preço CIF";

b) o Conhecimento de Transporte será emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS;

(...)

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

Vale dizer que, quando o valor do frete não é computado na base de cálculo das operações não há débito do imposto em duplicidade sobre a mesma operação, como ocorre nas vendas sob cláusula CIF quando o serviço de transporte é realizado por transportadora, cuja incidência do ICMS sobre o frete ocorre tanto sobre o valor incluso na base de cálculo da operação (Nota Fiscal) quanto sobre a prestação de serviço de transporte (CTRC).

Decorre daí a admissibilidade do crédito do ICMS destacado no Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC, na forma prevista no artigo 95, I, “c”, do RICMS/97, ou seja, o legislador afastou corretamente a possibilidade de exigência em duplicidade do ICMS para uma mesma ocorrência – operação de circulação de mercadorias com a correspondente prestação de serviços de transporte – ao permitir o creditamento, e, consequentemente, a anulação do imposto relativo à prestação do serviço de transporte, exigindo apenas integralmente o débito relativo ao imposto destacado na Nota Fiscal.

O que se observa no procedimento adotado pelo contribuinte é uma efetiva anulação do imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte destacado no CTRC, haja vista que o valor relativo ao frete não foi computado na base de cálculo da operação indicada na Nota Fiscal, caracterizando prejuízo ao Erário estadual.

Diante do exposto, restando comprovado que o procedimento adotado pelo impugnante anula o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, a infração 03 é integralmente subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.

Inconformado com tal Decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.887 a 1.901), no qual, após breve resumo dos fatos, contesta as infrações 2 e 3, com base nas seguintes alegações:

Em relação à infração 2 alega, após transcrever os artigos 12-A da Lei 8.967/03 e 352-A do RICMS/BA, que “*adquiriu o excesso de algodão oriundo de outros Estados da federação produtores para serem comercializados não internamente, já que o Estado da Bahia não possui parque industrial têxtil para transformação do algodão, mas sim para exportação e venda interestadual*”, e que, “*portanto, como o produto adquirido pelo recorrente não seria comercializado internamente, inaplicável a alíquota interna prevista no caput do art. 352-A do RICMS*.”

Prossegue, salientando que “*mesmo que se interpretasse que o quis dizer o regulamento foi que o ICMS a ser antecipado seria aquele decorrente do diferencial entre a alíquota interestadual aplicada na entrada e a alíquota subsequente, aplicada na saída, no presente caso, a alíquota da operação subsequente de saída também foi interestadual, então utilizando-se a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, e deduzido-se o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição, o resultado seria zero, ou seja, não há imposto a ser*

anticipado”.

Por tal motivo, “não há que se falar em antecipação parcial do ICMS pelo recorrente, já que quando da aquisição das mercadorias, foi aplicada a alíquota interestadual e quando realizadas as saídas, o ICMS foi recolhido corretamente utilizando-se, do mesmo modo, a alíquota interestadual”.

Ressalta que a prática adotada pelo recorrente “não houve qualquer prejuízo para o Estado da Bahia já que o ICMS devido na operação foi corretamente recolhido, como reconhece o autuante e o próprio acórdão recorrido”.

Alega, ainda, a irretroatividade da Lei, consagrada no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, o qual transcreve, bem como o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), defendendo que a multa aplicada foi instituída pela Lei nº 10.847 de novembro de 2007, ao passo que as ocorrências foram verificadas nos meses de maio, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2007.

Por entender demonstrado que “os fatos imputados o recorrente ocorreram antes da vigência da Lei 10.847/2007, que instituiu a multa de 60% em caso de não antecipação parcial ao dar nova redação ao art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/1996, por observância do princípio constitucional da irretroatividade da Lei Tributária”, requer o provimento do Recurso quanto a este item da autuação.

Trata, a seguir, acerca da aplicação da multa, citando a doutrina, especialmente Sacha Calmon Navarro e Luciano Amaro, por entender que a Decisão recorrida merece reparo quanto à multa imposta nesta infração, afirmando que a conduta da empresa não causou qualquer prejuízo ao erário público, vez a suposta infração decorreu de interpretação plausível do RICMS/BA, não tendo havido dolo, fraude ou simulação que propiciasse a aplicação de vultoso valor a título de multa.

Cita entendimento contrário à previsão do artigo 136 do (CTN), mencionando os artigos 108, 112, 137 e 172 do CTN, para excluir a aplicação da penalidade imposta, além do artigo 46, § 4º do COTEB, bem como Resoluções do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos 01009-12/06, 0542-12/06, 0383-12/06 e 0405-12/06, que afirma ampararem seu pleito, bem como os parágrafos 7º e 8º, do artigo 42, da Lei 7.014/96 que autorizariam o CONSEF a dispensar/reduzir a multa quando verifica que o descumprimento da obrigação não foi por dolo, fraude ou simulação do contribuinte, entendendo que é possível à aplicação da equidade, mencionando texto de Aliomar Baleiro, bem como Acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário nº. 92.165, onde consta do voto do ministro-relator, Décio Miranda, alusão à aplicação do princípio da equidade às multas por infrações tributárias.

Quanto à outra infração recorrida, aduz que o Parecer técnico está “equivocado, devendo a infração 03 ser julgada improcedente, ou ao menos renovado tal diligência, salva de falhas, já que o diligente da ASTEC não apurou se o preço do frete chegou a integrar a base de cálculo da operação de alienação e se houve aproveitamento dos créditos pelo adquirente, objeto da diligência técnica”.

Menciona lição do Professor José Eduardo Soares de Melo a respeito da cláusula FOB, e sua repercussão no ICMS, para afirmar “quem verdadeiramente arca o custo pelo pagamento do ICMS sobre o serviço de transporte é o remetente, no presente caso, o autuado/Recorrente. Logo, por assumir características de verdadeira operação sob cláusula CIF, a legalidade do aproveitamento do crédito fiscal encontra-se amparada pelo art. 95, I, alínea “c” do RICMS”.

Salienta que “o recorrente trouxe aos autos elementos probatórios que evidenciam que o frete realmente integrou a base de cálculo da operação de alienação e ela que arcou com o custo do ICMS”, razão pela qual solicita a realização de diligência, a fim de esclarecer a questão, transcrevendo resoluções do CONSEF acerca da matéria.

Por fim, “*requer seja reconhecida a improcedência/insubsistência das infrações 02 e 03, sendo reformado o Acórdão nº. 0344-01/09, proferido pela 1ª JJF, julgando-se, por consequência, procedente em parte o Auto de Infração 278906.0075/08-0, para manter, tão somente, a infração 01, já reduzida pelo Acórdão recorrido. Não sendo esse o entendimento desta Eg. Câmara, requer seja utilizada a equidade, e com fundamento nos §§ 7º e 8º do art. 42, da Lei 7.014/1996, seja reduzida a multa imposta na infração 02*”.

Em Parecer de fl. 1.913, a PGE/PROFIS, com base na alegação da imprestabilidade da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, opina no sentido de que o feito seja convertido em nova diligência, a fim de que fosse verificado se efetivamente as transportadoras arcaram com o ônus do imposto sobre o frete, e se houve utilização do crédito fiscal relativo a tais prestações.

Em sessão de apreciação de pauta suplementar, realizada em 29 de abril de 2010, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à ASTEC/CONSEF, para atendimento do quanto solicitado pela PGE/PROFIS (fls. 1.918 e 1.919).

Em petição protocolada em 25 de maio de 2010 (fls. 1.922 a 1.923), por seus advogados, o sujeito passivo reconhece a infração 02, ao tempo em que desiste do Recurso Voluntário relativamente a este item do lançamento, e solicita o recolhimento do valor, com os benefícios da Lei Estadual nº. 11.908/10, protocolando petição específica (fls. 1.924 e 1.925).

Cumprida a diligência através do Parecer ASTEC/CONSEF (fls. 1.927 e 1.928), pelo mesmo auditor que realizara aquela anteriormente solicitada e contestada pelo recorrente, conclui, a partir das verificações realizadas, e documentos acostados ao processo (fls. 1.934 a 2.143), que “*após confronto dos CTRC's com as respectivas notas fiscais e faturas apresentadas pelo autuado, ficou constatado que os pagamentos dos fretes foram realizados pelo remetente das mercadorias, ou seja, o autuado*”.

Retornando para a PGE/PROFIS, esta, no seu opinativo (fls. 2.157 e 2.158), baseando-se na diligência realizada e suas conclusões, após breve resumo do processo, considera presente argumentação jurídica capaz de provocar revisão parcial do Acórdão, à vista da documentação acostada, que no seu entendimento elucida que o pagamento dos fretes foram arcados pelo sujeito passivo, e que, por tal razão inexiste controvérsia de que as mercadorias foram comercializadas com cláusula CIF, razão pela qual o Recurso Voluntário deve ser provido quanto a tal aspecto (infração 3).

A ilustre procuradora assistente, em despacho de fls. 2.159 e 2.160, nos termos do artigo 41, inciso II, da Lei Complementar nº 34/09, convalida o Parecer anterior, encaminhando o processo para o julgamento pelo CONSEF.

Na assentada do julgamento, o recorrente, por seus advogados, apresenta memorial no qual reitera as razões recursais anteriormente postas.

VOTO

É objeto do Recurso Voluntário a Decisão de Primeira Instância, especialmente as infrações 2 e 3, que dizem respeito, respectivamente, à cobrança de multa percentual sobre imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente e utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de 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.

Inicialmente, o recorrente insurge-se contra o julgamento relativo às duas infrações. Todavia, posteriormente, recolhe o montante referente à infração 2, ao amparo da Lei nº 11.908/10, consoante extrato de fl. 2.161.

Com efeito, analisando-se o processo verifico que em 21 de maio de 2010, o sujeito passivo efetuou o recolhimento total do débito lançado no Auto de Infração ora apreciado, se utilizando dos benefícios da Lei nº 11.908/10, especialmente o artigo 1º, Inciso II, no valor de R\$477.160,67, que concedeu anistia de débitos tributários.

Tendo havido o recolhimento do valor correspondente à totalidade do valor julgado em primeira instância como devido a título de ICMS foi adimplida a obrigação tributária, com a quitação integral do montante devido no Auto de Infração.

O pagamento total do débito tributário extingue o crédito tributário, conforme preceitua o artigo 156, Inciso I, do Código Tributário Nacional, e é incompatível com a vontade de recorrer da Decisão administrativa que julgou procedente o item do Auto de Infração.

Desta forma, resta dissolvida a lide existente, no tocante ao item, por estar caracterizada a perda do interesse recursal, tornando o Recurso Voluntário apresentado ineficaz e, consequentemente, PREJUDICADO, quanto ao mesmo.

Já em relação à infração 3, inicialmente, cabe consignar que a acusação fiscal diz respeito à “*Utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de 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*”. Verificando o demonstrativo elaborado pelo autuante, e constante às fls.64 a 68 do processo, observo que as operações objeto da autuação são de vendas, e não de transferências. Tal equívoco, contudo, não tem maior repercussão no processo, desde quando o autuado em momento algum se insurgiu contra o fato, além de ter compreendido o inteiro teor da acusação fiscal, e se defendido de forma plena, exercendo, pois, o seu direito de defesa.

Outra questão a ser apreciada cinge-se à natureza das operações realizadas pelo sujeito passivo: se com cláusula CIF ou FOB. A acusação fiscal, equivocadamente afirma que as operações realizadas pelo sujeito passivo submetiam-se à cláusula FOB, afirmativa desmentida não somente por diligência realizada, quanto pelos documentos trazidos ao processo pelo recorrente. Antes, porém, verifiquemos o significado de tais expressões.

Na cláusula CIF, o preço de venda já engloba os valores de frete e seguro, razão pela qual seria possível ao sujeito passivo a utilização do crédito fiscal objeto do lançamento. Esta expressão nada mais é do que a abreviatura da expressão “Cost, insurance and freight”, cuja tradução é custo (da mercadoria), seguro e frete, ou seja, quando o fornecedor arca com as despesas de frete e outras. Quando uma compra de mercadoria contém essa cláusula, estamos querendo dizer que o vendedor estará arcando com o valor do frete e do seguro até o estabelecimento do comprador ou outro local por ele indicado.

Essa cláusula é originária do comércio internacional, porém é muito utilizada nas transações comerciais nacionais. A Cláusula CIF, pois, estabelece o princípio de que cabe ao vendedor a obrigação de entregar a mercadoria ao comprador, no local em que este tem seu estabelecimento, ou local que indicar, ou no porto de destino, correndo por conta do vendedor as despesas com frete e seguro.

Já na cláusula FOB (*free on board*) as mercadorias seriam colocadas à disposição dos seus adquirentes, devendo os mesmos arcarem com as despesas acessórias de frete e seguro e, por conseguinte, sendo vedada qualquer utilização de crédito fiscal por parte do sujeito passivo.

Sendo questão que demandava apenas e tão-somente a prova material, a Junta de Julgamento Fiscal pautando-se com o zelo e cuidado peculiar à obtenção da verdade, converteu o processo em diligência (fl. 1.718), a fim de que se esclarecesse a natureza das operações realizadas e, por via de consequência, a possibilidade ou não da utilização do crédito fiscal em discussão, o que resultou no Parecer ASTEC/CONSEF 105/2009, o qual, conclui, após realizar o confronto entre os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga e as respectivas notas fiscais, que “*ficou*

constatado que os pagamentos do ICMS sobre os fretes foram realizados pelas transportadoras das mercadorias, não sendo efetuado nenhuma alteração quanto ao procedimento fiscal".

E, com base no fato de que restou provado que os fretes não teriam sido assumidos pelo recorrente, de acordo com o Parecer elaborado a partir da diligência realizada, o julgador de primeiro grau decidiu contra a empresa autuada. Por ocasião da interposição do Recurso Voluntário, o sujeito passivo insurge-se contra a mesma, como, aliás, já havia feito em manifestação de fls. 1.738 a 1.743, reprisando a argumentação, acostando farta documentação em favor de seu argumento de que as operações tinham sido realizadas na modalidade CIF.

Em relação ao ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal e art. 19 da Lei Complementar Federal nº 87/1996, tal imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pela mesma ou por outra unidade da Federação.

Dessa forma, é assegurado o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de transporte interestadual e intermunicipal pelo estabelecimento, conforme previsão contida na Lei Complementar nº 87/1996, artigo 20, ao remetente de mercadoria, correspondente à operação tributada pelo ICMS, cujo custo do frete é de responsabilidade do vendedor ou remetente, ou seja, contratado com cláusula CIF.

A legislação estadual nada mais é do que cópia da disposição da Lei Complementar, e, como tal, deve ser aplicado, especialmente o artigo 95, inciso I, alínea "c" do RICMS/BA, que estabelece que nas operações efetuadas a preço CIF, a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, tratando-se de operação tributada, e sendo realizado por empresa transportadora, como no caso em tela, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente, se for contribuinte do imposto, vedada a sua utilização como crédito fiscal, por parte do destinatário.

No mesmo sentido, o artigo 646 do mesmo diploma legal estabelece que no transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, seja esta coligada ou não à empresa remetente, o transporte da mercadoria será acobertado pela Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, devendo-se observar que a Nota Fiscal conterá o destaque do ICMS sobre o valor da operação própria do remetente, se devido, a expressão: "Frete incluído no preço da mercadoria" ou "Venda a preço CIF", sendo o Conhecimento de Transporte emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS.

Verificando-se o processo, constato que à fl. 695 consta a Nota Fiscal 2065 de emissão do sujeito passivo, relativa a algodão em pluma, destinada a empresa no Estado do Ceará. O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga de nº. 688, emitido pela Transportadora Cotton Ltda. e acostado à fl. 693, contém a observação de "*frete já incluso carga e descarga*". Acompanha o mesmo, à fl. 694, documento comprobatório do pagamento do imposto relativo a tal prestação (GNRE), comprovando ser o Estado da Bahia o beneficiário de tal recolhimento.

Assim, independentemente do resultado da segunda diligência, claro está que as operações realizadas pelo sujeito passivo foram realizadas na modalidade CIF, e, como tal, atendidos os requisitos acima enumerados, embora não contenham os documentos fiscais emitidos pelo recorrente as expressões requeridas pela norma regulamentar, a saber: "frete incluído no preço da mercadoria" ou "venda a preço CIF", conforme anteriormente mencionado.

Por seu turno, a transportadora, ao emitir os conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga, com o valor do imposto devido a título de prestação de serviço de transporte, em operação interestadual, aplicou a alíquota correta, destacou o valor do imposto devido e realizou o recolhimento de tal valor devido pela operação, em favor do Estado da Bahia, através de Guia

Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), cujas cópias o recorrente trouxe ao feito. Tal procedimento não trouxe qualquer prejuízo ao Estado da Bahia.

Uma questão resta ser apreciada. O direito ao crédito fiscal por parte do recorrente. Embora, repita-se, quando da emissão dos documentos fiscais esta não tenha consignado a determinação regulamentar de fazer constar no corpo dos mesmos as expressões "frete incluído no preço da mercadoria" ou "Venda a preço CIF", os dados neles constantes indicam que o frete das operações de venda são por conta do emitente dos mesmos, ou seja, o sujeito passivo, de acordo com as Notas Fiscais, Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga, Faturas emitidas pela transportadora contra o recorrente. Dessa forma, desanuvia-se qualquer dúvida até então existente. E, dessa forma, por tudo o quanto explanado acima, cristalino está o direito ao crédito fiscal do imposto relativo à prestação de serviços de transporte por ela arcado. Caso lhe fosse negado tal direito, teríamos típica hipótese de "*bis in idem*".

Dessa forma, encontra-se devidamente caracterizado que o sujeito passivo arcou com o ônus da prestação de serviço de transporte, e, portanto, tem o direito à apropriação do crédito fiscal a ela relativo, fato confirmado na segunda diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, a qual trouxe, inclusive, contratos de comercialização do produto algodão onde o sujeito passivo figura como vendedor (fls. 1.982 a 1.994), onde no item "condições", se encontra a expressão "*mercadoria posta na fábrica dos compradores*", caracterizando, reitero, o caráter de operação CIF, e consequentemente o direito à apropriação do crédito fiscal correspondente à operação realizada.

Assim, por todos estes argumentos, alinho-me ao posicionamento da ilustre procuradora fiscal, acolhendo o seu Parecer na totalidade, e posicionando-me pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com a exclusão do item 3 da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278906.0075/08-0, lavrado contra **LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.277,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.765.118,41**, prevista no art. 42, II, "d", do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos, inclusive aqueles com os benefícios da Lei nº 11.908/10.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS