

PROCESSO	- A. I. N° 142554.0001/09-7
RECORRENTE	- ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0080-02/10
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 29/05/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0104-12/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. Não ficou comprovado de que o crédito fiscal de ICMS é relativo ao frete mercadorias em saídas por transferência CIF, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora. Infração não elidida. Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a Decisão de 1º Grau (Acórdão JJF Nº 0080-02/10), com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/2009, lança crédito tributário no total de R\$1.093.632,89, em decorrência do cometimento de duas infrações à norma tributária deste Estado. Entretanto, somente faz parte do Recurso a infração 02, que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente de mercadoria, relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, no valor de R\$101.564,28, acrescido de multa de 60%, no período de maio de 2006 a dezembro de 2008. Foi acrescentado de que tal prestação está vinculada às transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros, em cuja base de cálculo não foi incluído o valor do frete.

A JJF proleta a Decisão abaixo transcrita, após identificar a infração 2 e, sucintamente, indicar as razões de defesa:

.....  
*Examinando os autos, verifica-se que o contribuinte transferiu mercadorias adquiridas de terceiros para estabelecimento da mesma empresa situado em outro Estado. Como se trata de transferência interestadual, para que possa atender a legislação do ICMS, se o valor da mercadoria transferida foi a preço CIF, como alegou o contribuinte, obrigatoriamente o valor do frete teria de ser agregado ao preço do custo das mercadorias adquiridas de terceiros e transferidas a estabelecimentos da mesma empresa com o seu total num montante maior. Se só se admite a transferência tendo o seu valor mínimo o preço de custo de aquisição de terceiros e se sobre este preço se agregou valor de frete, é natural que o valor da transferência para se considerar CIF terá de conter o preço de custo mais o frete, só assim o contribuinte poderia utilizar o crédito do ICMS destacado nos CTRC, visto que já teria assumido o ônus do ICMS destacado na nota fiscal de transferência, visto que, entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro (Parágrafo Único, do art.646 do RICMS/97).*

*Não obstante a alegação do sujeito passivo, de que as despesas com frete foram por ele assumidas na condição de remetente das mercadorias evidenciado tais fretes nos conhecimentos de transporte e nas notas fiscais de saídas por transferências interestaduais, examinando referidos documentos fiscais, não fiquei convencido de que efetivamente ocorreu o fato afirmado, visto que os CTRC colacionados aos autos não trazem essa indicação e aqueles que indicam frete pago, não demonstram vinculação com notas fiscais de operações de vendas a preço CIF. Nas notas fiscais apresentadas não estão constando expressamente que o frete está*

*incluído no preço da mercadoria ou que a venda fora realizada a preço CIF, condição imposta pelo art. 646, inciso IV, alínea “a”, item 2 do RICMS/97.*

*Ressalto que o contribuinte não demonstrou cabalmente tanto na constância da fiscalização quanto na peça defensiva de que cumpriu a legislação do ICMS, quanto à demonstração e comprovação de transferência das mercadorias a preço CIF, para ter direito ao crédito do imposto destacado no CTRC atinente ao frete.*

*Além do mais, ainda que o remetente fosse o pagador do serviço, conforme alegou na defesa, não poderia incluir na base de cálculo da mercadoria transferida o valor do frete, consoante preconiza o art. 13, §4º, inciso II da Lei complementar 87/96. Sendo assim, não poderia utilizar o crédito fiscal.*

*As notas fiscais e os CTRC acostados aos autos por si só não comprovam cabalmente que nas transferências foram incluídas nos preços das mercadorias as despesas de fretes correspondentes. O sujeito passivo não trouxe aos autos quaisquer outros elementos que provassem ter feito o pagamento do serviço de transporte e consequentemente o seu direito ao crédito fiscal destacado nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas.*

*Ressalto que conforme disposto no art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA - Dec. 7.629/99) é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Como nada foi apresentado para comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, constituindo mera negativa de cometimento da infração, o que a luz dos artigos 142 e 143 do mencionado diploma legal, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto. Infração subsistente.*

*Portanto fica mantida a autuação, posto que restou demonstrado que o sujeito passivo utilizou indevidamente, na condição de remetente, crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora vinculada a transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros, em cuja base de cálculo não ficou comprovada a inclusão de valor de frete.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores pagos.*

Inconformada com a Decisão de 1º Grau, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 290/302).

Após informar ter reconhecido a infração a ele imputada quanto ao erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (infração 1 do Auto de Infração) diz que somente se insurge quanto à Decisão prolatada pela JJF referente à infração 2, ou seja, da utilização, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora.

Afirma ser inadequada a regra do art. 94, I, “c” combinado com o art. 645, ambos do RICMS/97 a ele imputada, pois havia comprovado que as operações de transporte foram praticadas a preço CIF.

Passando a combater a sustentação da Decisão recorrida, diz que passa a demonstrar ter havido vícios no preenchimento dos documentos fiscais e na composição da base de cálculo.

Nesta esteira, ressalta que a legislação estabelece que o Auto de Infração, portanto, ato administrativo de lançamento tributário, deve ser praticado de acordo com as formas prescritas na lei, dentre elas, a fiel descrição do fato infracional, sob pena de desaguar em vício formal, sendo nulo como preconiza o art. 18, II, do RPAF/BA. Diz não ter havido a correta indicação da infração cometida, pois todas as operações de transporte foram, todas, praticadas a preço CIF. E que eventuais erros no preenchimento dos documentos fiscais ou na formação da base de cálculo deveriam ter sido apontados de forma específica na descrição da infração e no enquadramento legal, para que pudesse servir de fundamentos ao lançamento fiscal. Entende que não é necessário um total impedimento ao exercício do direito de defesa para que seja declarada a nulidade de um lançamento, mas sim, que fique evidenciada a ocorrência de atos capazes de causar prejuízo ao exercício do direito de defesa, ainda que se trate de um prejuízo parcial. Afirma que tal entendimento encontra respaldo na doutrina de Alberto Xavier (como transcreve)

e jurisprudência desta 2<sup>a</sup> CJF. Em assim sendo, o equívoco na descrição dos fatos, sem a clara determinação da infração imputada, configura cerceamento do direito de defesa, impondo-se a decretação da nulidade do ato.

Passando a atacar o mérito da autuação, diz que os Conhecimentos de Transporte, anexados aos autos, comprovam que houve destaque do ICMS, bem como o recolhimento do imposto por substituição tributária, nos termos da legislação aplicável. Afora que os mesmos, e as notas fiscais de saída indicam, expressamente, o pagamento do frete por parte da empresa autuada, caracterizando a natureza da operação como praticada a preço CIF. Neste momento, requer diligência para que seja verificado ter recolhido o imposto por substituição tributária, nas operações de transporte objeto de autuação, bem como, para atestar a natureza das operações (CIF ou FOB).

Observou ser fato incontrovertido, inclusive aceito com o imposto recolhido, a informação da fiscalização de que os valores constantes da infração 2 guardam relação direta com a infração 1, cuja base de cálculo se revelou inferior ao valor de aquisição. No entanto e por hipótese, ainda que não tenha havido inclusão das despesas de frete na base de cálculo do ICMS, o reconhecimento da procedência da Infração 1, com recolhimento do valor exigido, convalida o direito de crédito nas operações de frete praticadas com preço CIF, em respeito à regra constitucional da não-cumulatividade. Portanto, não há fundamentação para manutenção da exigência relativa à infração 2, seja pelo erro na descrição da operação (preço FOB, ao invés de CIF), ou, ainda, pelo ajuste da base de cálculo com o recolhimento do valor exigido na infração 01, novamente admitido em hipótese.

E, nesta esteira, entende ter havido contradição nos argumentos apresentados na Decisão recorrida objetivando a manutenção do lançamento quando ela indica que “se o recorrente fosse a pagadora do serviço, não poderia incluir na base de cálculo da mercadoria transferida o valor do frete, consoante preconiza o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96”.

Destacando que o fato gerador do ICMS ocorre no momento do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, cuja base de cálculo é o preço do serviço, nos termos do art. 13, III, da LC 87/96 e que não resta dúvida quanto à natureza da operação de transporte praticada a preço CIF, passa a discorrer sobre o direito de crédito fiscal.

Neste seu discussão transcreve o art. 155, II, § 2º da Constituição Federal para afirmar que tal direito decorre da regra da não-cumulatividade. Cita lição de Geraldo Ataliba e que a Lei Complementar nº 87/1996 e RICMS/97 assim também se posicionam. Transcreve os artigos 19 e 20 da Lei Complementar e art. 93 e 95 do Regulamento. Portanto, afirma não restar dúvida quanto ao direito de crédito nas operações de transporte objeto de autuação.

Requer a nulidade ou a improcedência da infração 2 e que seu pedido de diligência seja deferido.

A PGE/PROFIS (fl. 448), diante dessas razões de defesa, entende recomendável a análise dos elementos materiais constantes no PAF. Assim, solicita que os autos sejam encaminhados à ASTEC/CONSEF para emissão de Parecer técnico esclarecendo se a empresa logra demonstrar, através das notas fiscais de saída e dos CTRC constantes nos autos, que nas transferências foram incluídas nos preços das mercadorias as despesas de fretes correspondentes.

Esta 2<sup>a</sup> CJF (fls. 453/454) decide encaminhar o presente Auto de Infração em diligência à ASTEC/CONSEF para que fiscal estranho ao feito tomasse as seguintes providências:

1. Verificasse se as cópias dos documentos acostados aos autos pela defesa (fls. 125/267 e 321/439) correspondem aos demonstrativos de fls. 22/30. Caso existisse algum documento faltante, solicitasse ao recorrente.
2. Após, analisasse a natureza das operações, se CIF ou FOB, demonstrando-as, separadamente, se fosse o caso.

3. Restando comprovada a natureza de operações FOB, verificasse se nas operações de transferências foram incluídas nos preços das mercadorias as despesas de fretes correspondentes.

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 227/2010 (fls. 457/460), fiscal estranho ao feito presta os seguintes esclarecimentos:

1. Em relação ao primeiro questionamento, diz que reconstitui os demonstrativos de fls. 20/30, que relacionam os CTRC's autuados e encaminhou ao recorrente para que fosse correlacionado cada CTRC com as notas fiscais de transferências. O recorrente atendeu ao solicitado (fls. 463, 551, 686, 687 e 688). Observa que, em que pese tal relacionamento, foram ainda entregues cópias de todos os CTRC's (fls. 463/1136), sem qualquer documento faltante.
2. No que tange ao segundo questionamento, diz que a empresa, além dos CTRC's apensou aos autos cópias de folhas de documentos que autorizam a instituição bancária a efetuar o débito do pagamento dos CTRC's em favor das transportadoras contratadas, bem como, documentos que demonstram o efetivo pagamento pela instituição bancária. Ressalta de que toda a comprovação foi realizada dentro de uma forma metodológica de comprovação, por exercício, conforme se denota às fls. 463/1136). E, após análise de toda essa documentação, diz que pode afirmar *“que todas as operações de transporte da Infração 02, objeto dessa diligência, foram praticados a preço CIF, ou seja, o Contribuinte Autuado é quem efetivamente assumiu o ônus dos transportes relativos às Operações de Transferências Interestaduais de Mercadorias entre seus estabelecimentos de outras Unidades da Federação.”*
3. Relativamente ao terceiro questionamento, diante dos comentários do item anterior, restou provado que não houve transferências de mercadorias a preço FOB.

Em manifestação (fls. 1136/1141), o recorrente transcreve as conclusões finais do fiscal estranho ao feito e constante Parecer ASTEC/CONSEF nº 227/2010, diz que houve a confirmação dos seus argumentos quanto à natureza das operações de transporte por preço CIF. Ressalta que todos os Conhecimentos de Transporte mencionam de forma expressa as notas fiscais correspondentes, e explicitam que a responsabilidade pelo pagamento do serviço de transporte é do tomador. Trata-se, portanto, de crédito fiscal de ICMS, cujo direito é assegurado pela legislação.

Nesta linha, passa a discutir sobre o direito ao crédito de ICMS, colacionando as determinações do art. 13, III, § 1º, “b”, art. 10 e 20, todos da Lei Complementar nº 87/96 e art. 93, III, “a”, “b” e “c”, do RICMS/97 para afirmar que arcou com as despesas do frete, se tratando, protanto, de saída por transferência a preço CIF, em relação ao qual o RICMS/BA autoriza, expressamente, a escrituração deste crédito, ao teor do seu art. 95, “c”.

Requer o cancelamento integral da exigência da Infração 2.

Os autuantes se manifestam (fls. 1147/1152). Observam que antes de se adentrar no caso concreto, seria necessária uma abordagem conceitual a respeito da matéria em pauta. Em assim sendo, transcrevendo as determinações do art. 56, V, “a” e “b”, do RICMS/BA, ressaltam que diferentemente da saída por transmissão de propriedade da mercadoria, em que o legislador define como base de cálculo, “o valor da operação”, nas saídas por transferências para outros estabelecimentos da mesma empresa localizados em outras unidades da federação não se fala em “valor da operação”, visto que não se trata de transferência de propriedade de mercadoria, muito menos de operação mercantil. Neste caso particular das transferências, o legislador infraconstitucional fixou base de cálculo taxativa, ou seja, o valor da entrada mais recente da mercadoria, quando se tratar de aquisição de terceiros, ou o custo de produção, assim entendido, o custo primário, quando produzida pela própria empresa remetente. Por força desse dispositivo, não tem o contribuinte o poder discricionário de estabelecer a base de cálculo que incidirá nas operações de transferências para suas filiais localizadas fora do seu Estado, ainda que seja esta superior aos limites de que tratam as normas em referência.

Fixando tal conceito, passaram abordar o caso concreto, objeto do presente lançamento fiscal. Transcrevendo as infrações 1 e 2 do Auto de Infração (infração 1: recolhimento a menor de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias em operações de transferências para suas filiais localizadas em outras unidades da federação em valor inferior ao custo de aquisição de ofício que se consubstancia na constatação das infrações descritas abaixo e infração 2: uso indevido de crédito fiscal relativo ao serviço de transporte, vinculado a transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros, em cuja base de cálculo não fora incluído o valor do frete), ressaltam de que a infração 1 foi reconhecida pela empresa e o imposto exigido recolhido. Em seguida, frisam que o valor exigido nesta infração foi exatamente a diferença entre o valor de aquisição da mercadoria e aquele tomado como base de cálculo do imposto nas saídas por transferências para estabelecimentos filiais da empresa localizados em outras unidades da federação. Que os fatos encontram-se embasados em planilhas, onde se demonstra, nota a nota, o valor de aquisição da mercadoria e o valor tomado como base de cálculo por ocasião da respectiva transferência. E através de tal cotejamento se constata que, em absoluto, o frete que a empresa assumiu, na qualidade de contratante do serviço, jamais esteve incluído na base cálculo das transferências.

Indicam que o recorrente se apega ao fato de ter suportado o ônus do frete nessas operações não observando de que a legitimização ao seu direito é o fato que o “*mesmo valor que serviu de base para a tributação do serviço de transporte através do conhecimento de transporte, já esteja também embutido na base de cálculo do ICMS da operação mercantil. Se isso ocorre, para evitar que haja bi-tributação, o legislador sabiamente autorizou o estorno desse débito em duplicidade. E a forma como isso se materializa é através do crédito do imposto destacado no Conhecimento de Transporte*

”.

Entendem que, a rigor, nas operações de transferências de mercadorias, não se pode falar em operações a preço CIF, pois a empresa remetente não tem a quem transferir o custo do serviço de transporte, pois não está transferindo a propriedade da mercadoria, e sim, deslocando-a de um para outro estabelecimento da própria empresa, razão por que o legislador ao definir a base de cálculo de tais operações vedou a inclusão de qualquer elemento estranho ao seu custo de aquisição.

Dizem que, embora este CONSEF já tenha acatado o uso do crédito fiscal relativo ao conhecimento de transporte nas situações em que, a despeito de contrariar a legislação, o contribuinte apresente prova incontrovertível de inclusão do valor do frete na base de cálculo das transferências interestaduais, este fato não se verificou no presente caso. E, para ilustrar o que afirmavam, exemplificaram para o mês de novembro de 2007, o custo unitário de aquisição de PREFORMAS 52,7GR AM PCO 1816 CRISTAL e os seus deslocamentos por transferências, demonstrando que elas foram, todas, realizadas a preço menor que as de aquisições, afora que o frete, em qualquer momento, havia sido incluído na base de cálculo da transferência, como demonstraram, razão pela qual o seu crédito jamais poderia ser admitido.

E, como consequência dos equívocos, a empresa cometeu duas infrações distintas. A primeira, por erro na base de cálculo da transferência e, a segunda, por uso indevido do crédito fiscal correspondente ao conhecimento de transporte, exigido na Infração 2.

Nesta linha perguntam e respondem negativamente se é verídica a afirmativa do recorrente de que realizou operação a preço CIF. E prosseguem fazendo as seguintes colocações: “*Data vénia das afirmações do ilustre diligente da ASTEC, mas os documentos anexados ao PAF por ocasião da diligencia, apenas prova que o recorrente assumiu o ônus do frete. Mas isto por si só não autoriza o uso do crédito fiscal destacado nos conhecimentos de transporte, visto que não vem acompanhado da prova da sua inclusão na base de cálculo das transferências. O recorrente deveria ter aproveitado a oportunidade que lhe fora oferecida por ocasião da diligência para demonstrar aquilo que vem alegando desde a apresentação da defesa, porém, sem lastro em*

*provas documentais. Ficaríamos satisfeitos se o recorrente pudesse demonstrar com documentos, que praticou nas transferências a seguinte equação: BCT - (CA + F) = 0, onde BCT é Base de Cálculo das Transferências, CA é o custo de aquisição mais recente da mercadoria e F é o Frete pago para transportar as mercadorias transferidas. Não o fez e certamente não o fará, pelo simples fato de que os elementos de que dispõe não são suficientes para fechar a equação. Ademais, o que se convencionou denominar de venda com cláusula CIF, é exatamente a venda com frete incluso. Incluso onde? Incluso no preço de venda da mercadoria, e portanto, na base de cálculo da operação. Esta é a dicção do art. 646, Parágrafo Único do RICMS/97", que transcreveu.*

Finalizam a informação afirmando que “*Apenas num esforço de aproximação se poderia admitir tal conceito nas operações de transferências de mercadorias, mas desde que a sua base de cálculo fosse onerada pelo valor do frete, coisa que não aconteceu no presente caso, como ficou sobejamente provado no exemplo acima*”. Mantem a autuação.

Em nova manifestação (fls. 1156/1157) a PGE/PROFIS, em Parecer exarado pela nobre procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, após relatar, sucintamente, as peças processuais, entende que das razões apresentadas pelo recorrente considerava presentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, ora recorrido. Afirma que as provas documentais colacionadas aos autos (fls. 463/1136) certificam a natureza das operações de transporte praticadas pelo contribuinte, ou seja, que o recorrente, efetivamente, arcou com o ônus dos transportes relativos às operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação. Em assim sendo, restava incontroverso o direito ao crédito fiscal destacado nos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, em consonância com os termos do art. 95, inciso I, alínea “c”, do RICMS/BA.

Opina pelo provimento do Recurso Voluntário.

Em despacho, a nobre procuradora Aline Solano Souza Casali Bahia ratifica o parcer exarado pela procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé. A Procuradora assistente da NCA/PGE/PROFIS, dá o seu “De Acordo” (fl. 1158).

Foi apensado aos autos cópia de Decisão do Ministro Luiz Fux, no Agravo de Instrumento nº 719.323 – DF (2005/0183967-0) a respeito do direito de utilização de crédito fiscal nos transportes de mercadorias a preço CIF (fls. 1159/1160).

Na assentada de julgamento, a ilustre procuradora Rosana Maciel Bittencourt Passos posiciona-se contrária ao Parecer exarado pela d. PGE/PROFIS, entendendo que diante das peças processuais resta provado o cometimento da infração ora em exame.

## VOTO

A empresa apresentou Recurso Voluntário visando à reforma do acórdão JJF nº 0080-02/10 proferido pela 2ª JJF, que, à unanimidade, julgou procedente o Auto de Infração ora em questão.

O recorrente apresenta preliminar de nulidade da ação fiscal entendendo que um Auto de Infração, por ser ato administrativo de lançamento tributário, deve ser praticado de acordo com as formas prescritas na lei, dentre elas, a fiel descrição do fato infracional, sob pena de desquivar em vício formal, sendo nulo como preconiza o art. 18, II, do RPAF/BA. No caso, os autuantes consignaram que as operações de transporte de transferência das mercadorias foram regidas por preço com cláusula FOB quando, na realidade ela se deu por cláusula CIF. Nesta esteira, diz não ser necessário um total impedimento ao exercício do direito de defesa para que seja declarada a nulidade de um lançamento, mas sim, que seja evidenciada a ocorrência de atos capazes de causar prejuízo ao exercício do direito de defesa, mesmo que parcial.

Não vejo qualquer motivação para se declarar a nulidade do procedimento fiscal.

Em primeiro, o § 2º do art. 18, do RPAF/BA determina que “*Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade*”. O recorrente claramente compreendeu a situação, fartamente se defendeu e, inclusive, motivou diligência requerida por esta 2ª CJF para apurar as alegações de defesa que apresentou.

Em segundo, tem conhecimento o recorrente de que seu procedimento, quando da realização das operações autuadas, se encontrava em desacordo com a norma regulamentar para caracterização de uma operação de transporte com cláusula CIF.

E, em terceiro, esquece o recorrente o que dispõe o Paragrafo único do art. 645, do RICMS/97 que adiante se comenta.

Em assim sendo, rejeito o pedido de nulidade arguido e informo que a ementa de Decisão prolatada por esta 2ª CJF trazida para corroborar a argumentação apresentada não serve de paradigma para o caso em tela.

Entende, ainda, ter havido contradição nos argumentos apresentados na Decisão recorrida objetivando a manutenção do lançamento quando ela indica que se “*o recorrente fosse a pagadora do serviço, não poderia incluir na base de cálculo da mercadoria transferida o valor do frete, consoante preconiza o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96*”.

Não existe qualquer contradição no voto prolatado pela JJF, pois o que ela afirma é que mesmo constatado ter sido a operação de transporte realizada a preço CIF, o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 veda a sua inclusão na base de cálculo da mercadoria transferida.

Isto posto, o cerne do lançamento consiste na utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente de mercadorias, relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuado por transportadora, no período de maio/2006 a dezembro/2008, sendo que a referida prestação está vinculada a transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros, em cuja base de cálculo não foi incluído o valor do frete.

O recorrente aduz o direito ao crédito fiscal destacado nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC, pois, ao contrário do que se acusa, a operação foi realizada a preço CIF, portanto lhe sendo assegurado, legalmente, o direito ao referido crédito, afora que se a compensação não se efetivasse, estaria caracterizado prejuízo para si.

Diligência foi realizada por fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC deste CONSEF, sendo provado que, de fato, além de encontrar-se consignado nos CTRC's que a operação de transporte foi a preço CIF, o recorrente havia arcado com o ônus destas operações.

No entanto, o deslinde da lide passa por outra linha de condução, o que ora faço.

Em uma prestação de serviço de transporte a preço CIF, assim entendida aquela prestação de transporte em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro (Parágrafo único do art. 646, do RICMS/97) e sendo o transporte realizado por transportadora (para ficar-se adstrito a questão em lide) ela deve estar acobertada por Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, sendo que a Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, conterá o destaque do ICMS sobre o valor da operação própria do remetente, se devido e a expressão: “*Frete incluído no preço da mercadoria*” ou “*Venda a preço CIF*”. O Conhecimento de Transporte será emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS. Estas são as regras do art. 646, IV, do RICMS/97.

Por outro lado, 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, será feita com observância da seguinte regra: *tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado 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* (art. 95, I, “c”, do RICMS/97).

A norma posta, ao permitir o crédito fiscal consignado no CTRC, na verdade o que estar indicando é que como tal frete foi incluído no custo da mercadoria vendida ou remetida, para que não haja pagamento em duplicidade, o contribuinte deve creditar-se daquele constante no CTRC. É, na realidade um resarcimento para restabelecer a relação débito/crédito. Mas, tal situação somente se concretiza com a inclusão do serviço de transporte no preço da mercadoria vendida ou remetida, pois a venda ou remessa da mercadoria encontra-se intrinsecamente ligada ao serviço de transporte.

Em síntese, o que legitima o direito ao crédito do CTRC é o fato de que o mesmo também esteja embutido na base de cálculo do ICMS da operação de venda. E nesta linha é que caminha a Decisão do Ministro Luiz Fux, no Agravo de Instrumento nº 719.323 – DF (2005/0183967-0) a respeito do direito de utilização de crédito fiscal nos transportes de mercadorias a preço CIF, cuja cópia foi aos autos apensada.

Isto posto, ressalto que, embora a legislação tributária não vede o transporte com cláusula CIF em uma operação de transferência, a sua utilização pode desaguar em situações outras de difícil comprovação por parte do contribuinte. Em uma transferência de mercadoria inexistem as figuras do “remetente – vendedor” e do “adquirente – comprador”, pessoas juridicamente distintas. Nela não se observa um negócio jurídico mercantil, não havendo a mudança de titularidade da mercadoria, mesmo havendo a sua circulação física, que, conforme art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96 se constitui elemento para a ocorrência do fato gerador do imposto (Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular).

Portanto, uma operação de transporte de mercadorias por transferência com cláusula CIF tem que se submeter à regência na norma regulamentar sob pena do contribuinte arcar com o ônus da sua desobediência, vez que ela visa não somente o controle do Estado sobre sua receita nessas operações, bem como, dar ao contribuinte, que arcou com o seu ônus, respaldo legal para exercer o seu direito.

Na situação ora em combate, o recorrente procedeu da seguinte forma: consignou nos CTRC's que a operação de transporte das mercadorias transferidas encontrava-se regida pela cláusula CIF, arcou com seu ônus e não incluiu tal operação de transporte no preço da mercadoria transferida, como resta provado pela infração 1 do presente processo (subfaturamento do preço de custo das mercadorias transferidas) que foi reconhecida e recolhido o imposto pelo recorrente. Na realidade, a empresa documentou e assumiu, inicialmente, o ônus da transferência das mercadorias, porém, ao não incluir a operação de transporte no preço da mercadoria, agiu como se a operação de transporte da transferência tenha se dado com cláusula FOB e tratou a prestação de transporte de tais transferências como operação completamente desconexa com o seu transporte. Com tal procedimento, causou grande prejuízo ao Estado, que se assumir o ônus deste crédito não terá qualquer contrapartida. E, nesta situação, pela dicção do Parágrafo único do art. 645, do RICMS/97 é que “*Entende-se por preço FOB aquele em que as despesas de frete e seguro: I - .....; II - sejam pagas antecipadamente pelo remetente e incluídas, em destaque, no documento fiscal, integrando o valor da operação, para fins de reembolso, pelo destinatário ao remetente, do valor correspondente.*” Ou seja, a própria norma regulamentar prevê esta situação, não a caracterizando como operação de transporte de mercadorias a preço CIF, e sim a preço com cláusula FOB, como bem posicionado pela fiscalização. E, neste momento, é afirmativa do recorrente de ter recolhido o imposto antecipadamente (por substituição tributária) caracterizando o ora exposto.

E, após tracejar essas linhas, importantes para afastar os argumentos de defesa apresentados, ressalto que o art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, por competência constitucional, determina que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, não admitindo nenhum outro tipo de custo, já que deve compatibilizar as diversas leis estaduais, em estrita obediência com a coerência do ordenamento jurídico nacional. Esta regra, por óbvio e em obediência ao regramento da hierarquia das leis, foi reproduzida pelo Estado da Bahia na Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 8º, inciso I), já que não pode ser modificada por nenhuma lei estadual de acordo com os interesses de cada um ente federativo. Entendo de que o legislador complementar ao definir “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, o elencou de forma taxativa, visando não ferir o pacto federativo e o princípio da autonomia distrital, sujeitando a todos, de forma impositiva, os limites da base de cálculo do ICMS nas operações ora em lide.

Diante do ora exposto e ressaltando, inclusive, que frete com cláusula CIF (se assim tivesse o recorrente, de fato, procedido) se constitui despesa operacional de uma empresa e nunca *o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, ainda que o recorrente tenha arcado com o pagamento do serviço de transporte, consoante preconiza o art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, não poderia utilizar o crédito fiscal sobre a operação de transferência de mercadorias.

Por fim, informo que este é o caminho trilhado por este CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0281-11/05, CJF nº 0011-11/06, CJF nº 0404-11/07, CJF nº 0363-12/07, CJF nº 0455-12/07 e CS nº 0035-21/09.

Por tudo exposto, deixo de acolher o Parecer opinativo da PGE/PROFIS de fls. 1156 e 1157, e comungando com o posicionamento externado em mesa pela ilustre representante da PGE/PROFIS, e como existem provas nos autos que identificam os valores referentes à glosa do crédito fiscal, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo em sua totalidade a Decisão recorrida.

### VOTO EM SEPARADO

Desde de já, deixo claro que não há nenhum retoque a ser feito no voto da ilustre Relatora. Somente quero realçar que a interpretação da norma do art. 645, parágrafo único, II, do RICMS/99 foi fundamental para o deslinde do feito. Por sua importância, transcrevo tal passagem:

“Art. 645.

(...)

*Parágrafo único. Entende-se por preço FOB aquele em que as despesas de frete e seguro:*

(...)

*II - sejam pagas antecipadamente pelo remetente e incluídas, em destaque, no documento fiscal, integrando o valor da operação, para fins de reembolso, pelo destinatário ao remetente, do valor correspondente.”*

No presente caso em questão, foram trazidas várias notas fiscais que demonstrariam que o transporte da mercadoria se dava sob a cláusula CIF. Se não houvesse um exame mais minucioso da situação em lide, tal procedimento poderia comprovar que houve o pagamento do serviço de transporte por parte do vendedor da mercadoria e o seu consequente direito a crédito.

Entretanto, como acertadamente observou a ilustre relatora, as infrações 1 e 2 são conexas. Restou demonstrado que o procedimento adotado pelo contribuinte descaracteriza a operação como CIF, tornado-a FOB, ou seja, como houve o subfaturamento do preço das mercadorias transferidas (infração 1) com a não inclusão da operação de transportes no preço de tais mercadorias, o creditamento indevido (infração 2). Salta aos olhos que é exatamente neste contexto que se deve aplicar a norma inserida no inciso II, parágrafo único do art. 645 do RPAF/99.

Tecidas as considerações acerca das circunstâncias do transporte efetuado, entendo que a diligência fiscal (Parecer ASTEC/CONSEF nº 227/2010 de fls. 457/460) não ajudou ao deslinde do mérito e induziu a erro a PGE/PROFIS. O Parecer da ASTEC ficou adstrito a uma análise meramente formal da natureza das operações. Não resolve o cerne do lançamento dizer se nas notas fiscais está consignada a cláusula CIF ou FOB. Quadra apontar que se deve perquirir, como foi brilhantemente feito pela Relatora, se houve o pagamento do transporte com a adequação regulamentar necessária para que as operações fossem enquadradas na categoria CIF.

Dest'arte, o próprio recorrente assevera que os valores constantes da infração 2 guardam relação direta com a infração 1, cuja base de cálculo se revelou inferior ao valor de aquisição. Assim, devido a não inclusão das despesas de frete na base de cálculo do ICMS, não temos um frete CIF, mas tão-somente FOB, consoante o art. 645, parágrafo único do RICMS/BA, impedindo o direito de crédito nas operações de frete praticadas.

Diante do exposto, acompanho integralmente o voto da referida relatora para NÃO PROVER o Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 o Auto de Infração nº 142554.0001/09-7, lavrado contra ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$1.093.632,89, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO EM SEPARADO

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS