

PROCESSO	- A. I. N° 146551.0001/10-1
RECORRENTE	- ENGEPACK EMBALAGENS S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão nº JJF nº 0170-04/11
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 03.01.2013

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0106-13/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. O custo do frete não foi incluído na nota fiscal de transferência de mercadoria, logo, não ficou comprovado que as saídas tenha sido realizadas a preço CIF. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 19/11/2010 referente ao crédito tributário no total de R\$203.851,34, relativo a ICMS, em razão de duas infrações, contudo, o contribuinte reconheceu a infração 2, sendo objeto da lide tão somente a infração 1:

INFRAÇÃO 1- utilizou indevidamente, na condição de remetente de mercadoria, crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, no valor de R\$39.842,56, acrescido de multa de 60%, no período de janeiro a março de 2006;

Em Primeira Instância, assim entenderam os Ilustres Membros da 4<sup>a</sup> JJF:

*A infração 01 se refere a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB na condição de remetente de mercadoria, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora.*

*O sujeito passivo impugnou a infração arguindo se tratar de crédito fiscal de ICMS sobre frete na modalidade CIF, relativo a mercadorias saídas por transferência.*

*Examinando os autos, verifica-se que o contribuinte transferiu mercadorias 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 das mercadorias 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 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 CTRCs, visto que já teria assumido o ônus do ICMS destacado na nota fiscal de transferência, uma vez 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 evidenciando 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 CTRCs 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.*

*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 nos CTRCs atinentes 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 como crédito fiscal o ICMS relativo ao frete.

Repto, os CTRCs acostados aos autos por si só não comprovam em absoluto, 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 as 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 a defesa não apresentou provas incontrovertidas com elemento que, se fosse o caso, necessariamente dispunha, firma-se a veracidade da acusação fiscal, constituindo-se a alegação defensiva em mera negativa de cometimento da infração, o que à 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 o sujeito passivo utilizou indevidamente, na condição de remetente, crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências interestaduais, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, em cuja base de cálculo não ficou comprovada a inclusão de valor de frete.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Alega que a infração 1 se refere ao lançamento do crédito de ICMS escriturado pelo recorrente relativo ao frete de mercadorias por, supostamente, se tratar de transferências a preço FOB, fundamentada nos artigos 94, I, “c” c/c art. 645 do RICMS/BA. Aduz que comprovou que as operações foram praticadas a preço CIF, quando então a d. autoridade administrativa, bem como a Decisão recorrida passaram a sustentar vícios no preenchimento dos documentos fiscais e na composição da base de cálculo.

Sustenta que não houve a correta indicação da infração que lhe é imputada, haja vista que as operações de transporte foram todas praticadas a preço CIF. Argumenta que eventuais erros no preenchimento dos documentos fiscais ou na conformação da base de cálculo deveriam ser apontados de forma específica na descrição da infração e no enquadramento legal, para que pudesse ser indicado como um dos fundamentos para manutenção do lançamento.

Em razão disso, suscita a nulidade da infração 1, com base no artigo 18, II, do RPAF.

Aduz que os conhecimentos de transporte, anexados aos autos, comprovam que houve destaque do ICMS, bem como que houve o recolhimento do tributo por substituição tributária, nos termos da legislação aplicável, pelo recorrente. Frisa que o CTRCs mencionam, expressamente as notas fiscais correspondentes, caracterizando a natureza da operação como praticada a preço CIF. Diz, ainda, que as notas fiscais de saídas, juntadas ao presente processo, também atestam que o ICMS sobre o serviço de transporte era de responsabilidade do tomador, no caso, o recorrente.

Ressalta que em outro processo (A. I. N° 142554.0001/09-7) em que o recorrente foi autuado sob a mesma acusação, relativo a outros períodos de apuração, foi determinada realização de diligência por fiscal estranho ao feito, que constatou que os créditos apropriados se referem a operações de transporte de mercadorias em operações CIF (PARECER ASTEC N° 227/2010).

Requer que seja procedida diligência fiscal, a fim de verificar se o recorrente promoveu o recolhimento do ICMS, por substituição tributária, nas operações de transporte objeto de autuação, bem como para atestar a natureza das operações (CIF ou FOB).

Faz referência ao quanto alegado na informação fiscal de que os valores constantes da infração 1 guardam relação direta com a infração 2, cuja base de cálculo se revelou inferior ao valor de aquisição, fato incontrovertido, tendo em vista o reconhecimento da sua procedência na impugnação administrativa e rebate tal argumento alegando que, ainda que não tenha havido inclusão das despesas de frete na base de cálculo do ICMS, aqui admitido por hipótese, o

reconhecimento da procedência da Infração 2, com recolhimento do valor exigido, já processado no sistema da SEFAZ, convalidaria o direito de crédito nas operações de frete praticadas com preço CIF, em respeito à regra constitucional da não-cumulatividade.

Chama a atenção que Decisão recorrida indicou que, ainda que 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 nº 87/96. Assevera que é contraditório o argumento constante na Decisão recorrida, pois, o direito ao crédito do ICMS pago nas operações de transporte intermunicipal anteriormente tributadas, por respeito à regra da não cumulatividade, prevista constitucionalmente, e também na legislação complementar e ordinária, bem como no regulamento.

Em Parecer de fls. 178, emitido pela Ilustre Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois entende que a JJF não mudou os fundamentos da exigência fiscal (utilização indevida de crédito fiscal relativo a a prestação de serviço de transporte) e que o Recorrente não trouxe qualquer elemento capaz de comprovar o direito ao crédito fiscal.

## VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, entendo que não assiste razão à Recorrente, pois não houve mudança no fulcro da autuação fiscal. Em verdade, a autuação decorre do entendimento de que o contribuinte não poderia ter utilizado o crédito referente ao ICMS incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de transferência para outro estabelecimento, localizado em outro Estado da Federação.

Frise-se que o contribuinte entendeu perfeitamente a autuação fiscal e apresentou a sua defesa sem qualquer prejuízo, valendo-se ressaltar que o Recorrente já sofreu autuação fiscal idêntica (Auto de Infração nº 142554.0001/09-7), a qual foi mantida após o processo administrativo tributário, logo, já tinha conhecimento do entendimento do Fisco Baiano quanto à utilização dos créditos referentes aos serviços de transporte. Note-se, ainda, que a referência ao preço FOB decorreu da não inclusão do custo do frete na base de cálculo da operação de transferência, conforme será demonstrado a seguir.

Ante o exposto, voto pela rejeição da preliminar de nulidade.

Quanto ao pedido de diligência fiscal, observo que, no curso do processo administrativo decorrente do Auto de Infração nº 142554.0001/09-7, foi convertido o feito em diligência e ficou evidenciado que o recorrente foi quem arcou com o custo do serviço de transporte. Todavia, foi mantida a autuação fiscal, pois, apesar de o Recorrente ter consignado nos CTRC's que a operação de transporte das mercadorias transferidas encontrava-se regida pela cláusula CIF, não incluiu tal operação de transporte no preço da mercadoria transferida, assim, agiu como se a operação de transporte da transferência tivesse se dado com cláusula FOB e tratou a prestação de transporte de tais transferências como operação completamente desconexa com o seu transporte.

Diante do quanto já analisado quanto do julgamento do Auto de Infração nº 142554.0001/09-7, entendo que a questão é de direito, e não é necessária a realização de diligência.

Voto, portanto, pelo indeferimento do pedido de diligência.

Por fim, quanto ao mérito, entendo que também não merecem prosperar os argumentos do Recorrente.

Nas prestações de serviço de transporte a preço CIF, nas quais são incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro (Parágrafo único do art. 646, do RICMS/97), sendo o transporte realizado por transportadora (como foi no presente caso), 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.

Assim, 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).

As normas mencionadas permitirem o crédito fiscal consignado no CTRC, desde que o frete esteja incluído no custo da mercadoria vendida ou remetida. O objetivo da norma é evitar o pagamento em duplicidade, pois, como custo do frete foi incluído no preço da mercadoria, que já é tributado pelo ICMS, o contribuinte deve se creditar do imposto constante no CTRC. Ou seja, é imprescindível 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.

Veja-se que, assim como no caso anteriormente analisado por este Conselho, no presente caso, o Recorrente 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 02 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.

Ressalte-se, ainda, que, no entendimento do STJ (Súmula nº 166) as transferências de mercadoria em tela nem mesmo configuram hipótese de incidência do ICMS, o que também não legitima a utilização do crédito referente ao imposto incidente sobre o serviço de transporte interestadual, conforme determina o art. 95, I e II, do RICMS.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> 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 146551.0001/10-1, lavrado contra **ENGEPACK EMBALAGENS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$203.851,34**, 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de Dezembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUER SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS