

A. I. N° - 207103.0001/12-9  
AUTUADO - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.  
AUTUANTES - LIDINALVA RODRIGUES DA SILVA e LAUDELINO PASSOS DE ALMEIDA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 12.02.2014

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº .0013-04/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FRETE DE MERCADORIAS EM SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando o valor do frete não integra a base de cálculo da transferência, o remetente não faz jus ao crédito fiscal referente ao frete tomado. Infração subsistente. 2. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. USO INDEVIDO DE INCENTIVO FISCAL. Restou comprovado que as operações que tinham ocasionado o recolhimento a menos foram, tempestivamente, retificadas pelo sujeito passivo. Infração elidida. Não acolhidas a solicitação de diligência e as preliminares de nulidade. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 12/06/12, refere-se à exigência de ICMS no valor de R\$442.736,92, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 1 – Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Foi lançado imposto no valor de R\$ 323.720,35, mais multa de 60%.

Consta que o contribuinte se creditou indevidamente de ICMS relativo a prestações de serviços de transportes vinculados a transferências de mercadorias, quando a base de cálculo é composta apenas por matéria-prima, mão de obra, material secundário e embalagem, conforme o art. 56, V, “b”, do RICMS-BA/97.

Infração 2 - Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de uso indevido de incentivo fiscal – dilação de prazo para pagamento de ICMS – relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos meses de abril a outubro de 2009. Foi lançado imposto no valor de R\$ 119.016,57, mais multa de 100%.

Trata-se de apuração e recolhimento a menos de ICMS referente a parcelas não sujeitas à dilação em decorrência da não inclusão, no DNVP (débito não vinculado ao projeto incentivado), das operações de vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros em operações sujeitas ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto, CFOP 6.403 - Instrução Normativa 27/09, subitem 2.1.18. Também foi consignado que o contribuinte não incluiu no DNVP operação de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro, CFOP 6.102 - Instrução Normativa 27/09, subitem 2.1.1.

O autuado apresenta defesa (fls. 114 a 132) e, preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, pois considera que o lançamento de ofício foi realizado de forma precária, não descrevendo com clareza as infrações que lhe foram imputadas. Afirma que os autuantes cometem equívocos fáticos que acarretaram a lavratura do Auto de Infração. Diz que na infração 1 não foi considerado que as operações foram realizadas a preço CIF, situação em que as despesas com o frete são arcadas pelo defendant e, por não serem reembolsadas pelo destinatário, compõem o preço da mercadoria. Referindo-se à infração 2, afirma que os autuantes não consideraram que as operações de CFOPs 6.403 e 6.102 foram devolvidas ao seu estabelecimento no dia seguinte, sendo substituídas por outras com CFOPs corretos. Diz que o Auto de Infração é nulo por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração cometida, tendo os autuantes se baseado em meras presunções genéricas. Conclui que, contrariando as normas previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. 7.629/99 (RPAF/99) e art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal, o Auto de Infração é nulo de pleno direito, pois carece de fundamento e certeza.

Adentrando ao mérito da lide e tratando da infração 1, explica que na operação a preço FOB as despesas de frete e seguro são arcadas pelo destinatário da mercadoria ou, caso sejam adiantadas pelo remetente, são incluídas em destaque na nota fiscal para reembolso, compondo o valor da operação, conforme o artigo 645, parágrafo único, do RICMS-BA/97. Diz que, nessa hipótese, como é o destinatário quem assume o ônus do frete, pertence a ele o crédito de ICMS referente ao serviço de transporte tomado, consoante o disposto no art. 94, I, “c”, do RICMS-BA/97. Transcreve esses dois citados dispositivos regulamentares.

Destaca que, no caso em lide, as operações foram realizadas a preço CIF, situação em que o custo do frete é assumido pelo remetente da mercadoria, compondo o preço da mercadoria conforme parágrafo único do artigo 646 do RICMS-BA/97. Frisa que o crédito de ICMS nas operações a preço CIF pertence ao remetente da mercadoria, consoante o art. 95, I, “c” do RICMS-BA/97.

Diz que, dessa forma, vê-se que a legislação tributária estadual está em harmonia com a não cumulatividade do ICMS, garantindo o crédito do imposto àquele que tomou o frete, um insumo necessário à atividade de comercialização da mercadoria. Ressalta que os próprios autuantes, ao relacionarem as operações de transporte em sua “planilha auxiliar de demonstrativo de débito”, identificaram na 8ª coluna que se tratava de operação CIF.

Para embasar seus argumentos, transcreve a ementa do Acórdão CJF Nº 0444-11/12 deste CONSEF, bem como acosta fotocópia dos conhecimentos de transporte referentes às operações de remessa de mercadorias para o estabelecimento paulista no período abarcado pela autuação.

Quanto à infração 2, afirma que as notas fiscais relacionadas na autuação equivocadamente foram consignados os CFOPs 6.403 e 6.102, porém, no dia seguinte, foram emitidas notas fiscais de retorno e, em seguida, as notas fiscais com os CFOPs corretos, tudo conforme tabela explicativa que apresenta. Acosta aos autos fotocópia das notas fiscais relacionadas nessa tabela, bem como dos livros Registro de Saídas e Registro de Entradas com os respectivos lançamentos.

Friza que, mesmo que se entenda que o procedimento adotado foi incorreto sob o ponto de vista formal, tal fato não é capaz de legitimar a exigência em tela, especialmente porque não houve prejuízo para o Estado. Menciona que os autuantes poderiam facilmente diagnosticar o procedimento que realizou a partir de uma análise dos registros contábeis e fiscais e das notas fiscais já citadas. Transcreve dispositivos legais, doutrina e jurisprudência.

Afirma que, na hipótese de não serem aceitos os argumentos acima, a penalidade que lhe foi imposta não pode prevalecer, pois carrega consigo efeitos confiscatórios, o que é vedado pelo art. 150, inc. IV, da Constituição Federal. Cita farta jurisprudência.

Diz que sempre agiu de boa-fé não tendo causado qualquer prejuízo ao Erário e em face da manifesta constitucionalidade e desproporcionalidade das multas aplicadas, estas devem ser canceladas ou, pelo menos, reduzidas, para que não haja ofensa ao art. 112, II e IV, do CTN.

Ao finalizar, solicita que a preliminar de nulidade seja acatada, determinando a nulidade do Auto de Infração. No mérito, requer que o lançamento seja cancelado. Subsidiariamente, pede que as multas sejam canceladas ou reduzidas. Protesta pela juntada posterior de documentos e por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive pela realização de diligência.

Os autuantes prestaram a informação fiscal (fls. 934 a 939) e, inicialmente, afirmaram que a preliminar de nulidade não deve ser acatada, pois não houve nenhuma infração ao disposto no art. 18 do RPAF/99 e que o processo administrativo fiscal contém os elementos indispensáveis.

No mérito, quanto à infração 1, explicam que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, a base de cálculo segue o previsto no art. 56, V, “b”, do RICMS-BA/97. Dizem que o autuado, ao realizar as transferências interestaduais de produtos que fabricou, compôs a base de cálculo com os quatro custos elencados nesse citado dispositivo, conforme os documentos acostados às fls. 51 a 59, não tendo, portanto, incluído o frete. Sustentam que os fretes em comento não são CIF, pois a base de cálculo das transferências foi composta apenas pelos valores atinentes à matéria-prima, material secundário, mão de obra e embalagem. Para corroborar seu entendimento, transcrevem a ementa dos Acórdãos JJF nº 0057-04/77, JJF nº 0061-04/07, JJF nº 0180-04/07 e CJF nº 0363-12/07, que julgaram indevidos os créditos de ICMS referente a fretes em transferências interestaduais.

No que tange à infração 2, afirmam que, conforme as comprovações de fls. 145 a 225, as mercadorias que saíram com CFOPs 6.403 e 6.201 foram devolvidas e, em seguida, foram emitidas notas fiscais corretas. Explicaram que o desfazimento dessas operações não apresentou evasão fiscal, pois as saídas posteriores das mercadorias devolvidas, dentro do próprio mês, estavam beneficiadas pelo Programa Desenvolve, conforme item 2.1.18 da IN 27/09. Dessa forma, acataram o argumento defensivo e opinaram pela improcedência desse item do lançamento.

Notificado acerca da informação fiscal, o autuado se pronunciou às fls. 942 a 946.

Após historiar o processo, o autuado afirma que a glosa dos créditos de ICMS sobre fretes é indevida e não merece prosperar, pois as operações foram realizadas a preço CIF.

Pontua que nas operações a preço CIF o custo do frete é assumido pelo remetente da mercadoria, no caso o autuado, compondo o preço da mercadoria conforme parágrafo único do art. 646 do RICMS-BA/97: *“entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro”*.

Frisa que o crédito de ICMS nas operações a preço CIF é garantido ao remetente da mercadoria, conforme previsto no art. 95, I, “c” do RICMS-BA/97, cujo teor transcreveu. Diz que, dessa forma, a legislação tributária estadual está em harmonia com a não cumulatividade do ICMS, garantindo o crédito do imposto àquele que tomou o frete, assim compreendido como um insumo necessário à comercialização da mercadoria. Transcreve a ementa do Acórdão CJF 0444-11/02, deste CONSEF.

Ressalta que os próprios autuantes, ao relacionar as operações de transporte objeto da infração 1 na “planilha auxiliar de demonstrativo de débito”, na 8ª coluna, identificaram que se tratava de operações CIF.

Reitera todos os termos da defesa e, em seguida, solicita que seja acolhida a preliminar de nulidade e que, no mérito, seja cancelada a autuação. Subsidiariamente, pede que as multas sejam canceladas ou reduzidas. Protesta por todos os meios de prova admitidos, inclusive pela realização de diligência.

Instados a se manifestar nos autos, os autuantes se pronunciaram às fls. 961 e 962, reiterando os termos da informação fiscal.

Cientificado acerca do pronunciamento de fls. 961 a 962, o autuado volta a se manifestar às fls. 967 a 969 e, após efetuar uma nova síntese dos fatos, afirma que o reconhecimento da improcedência da infração 2 pelos autuantes demonstra a precariedade da autuação.

Referindo-se à infração 1, diz que a documentação acostada aos autos – notas fiscais e conhecimentos de transporte – comprova que as operações foram realizadas a preço CIF, no qual o remetente assume o ônus do serviço de transporte, nos termos do art. 646 do RICMS-BA/97. Aduz que os próprios autuantes, no demonstrativo denominado “planilha auxiliar de demonstrativo de débito”, identificaram na 8<sup>a</sup> coluna que se tratava de operações CIF.

Destaca que não há na legislação tributária baiana qualquer dispositivo que obrigue as operações interestaduais serem realizadas com frete a preço FOB, como foi afirmado pelos autuantes. Frisa que, ao contrário, a legislação autoriza o remetente a se creditar do ICMS incidente sobre o frete contratado, conforme previsto no art. 95, I, “c”, do RICMS-BA/97, cujo teor transcreveu. Pontua que esse dispositivo não exige que o valor do frete seja incluído na base de cálculo do ICMS.

Menciona que o fato de a base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos de um mesmo titular ser prevista em lei não tem o condão de mitigar o seu direito de crédito, consagrado em decorrência de ter assumido o encargo do custo do frete. Diz que, independentemente da composição da base de cálculo, o frete é um insumo essencial à sua atividade de comercialização de mercadorias e, portanto, gera direito ao crédito de ICMS conforme o art. 93, III, do RICMS-BA/97. Em socorro à sua tese, reproduz o teor da ementa do Acórdão CJF Nº 0444-11/02, deste CONSEF.

Ao finalizar, o autuado reitera os termos da defesa e, em seguida, solicita que seja cancelada a exigência fiscal referente à infração 1.

Os autuantes voltam a se pronunciar às fls. 975 e 976 e, nessa oportunidade, repetem os mesmos argumentos trazidos na sua última manifestação.

## VOTO

Preliminarmente foi suscitada a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, sob as alegações de que as infrações não foram descritas de forma clara, que os autuantes incorreram em equívocos de ordem fática e que não há nos autos elementos suficientes para se determinar com segurança as infrações cometidas.

Ao contrário do afirmado pelo autuado, a descrição das infrações que compõem o lançamento tributário de ofício é clara e precisa e, além disso, é a rotineiramente empregada pela fiscalização quando são apuradas situações como as tratadas no Auto de Infração em comento. Com o objetivo de facilitar ainda mais o entendimento das acusações imputadas ao contribuinte, os autuantes fizeram constar no Auto de Infração informações complementares, as quais afastam qualquer eventual dúvida sobre as irregularidades descritas. A existência ou não de equívocos de ordem fática constitui uma questão de mérito e, como tal, será trata mais adiante neste voto.

Divergindo do afirmado na defesa, os elementos existentes nos autos são suficientes para se determinar, como segurança, as infrações, o infrator e os montantes devidos, não estando as imputações baseadas em mera presunção, como tenta fazer crer o contribuinte.

Em face ao acima exposto, afasto as preliminares de nulidade suscitada na defesa.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência, pois considero que os elementos existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Adentrando ao mérito, passo a apreciar os argumentos defensivos atinentes à infração 1, a qual trata de 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.

Ao tratar do direito ao crédito fiscal referente às prestações de serviço de transporte prestado por empresa transportadora, o disposto no artigo 94 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, prevê que nas operações realizadas a preço FOB o valor do ICMS incidente sobre o frete constituirá crédito fiscal do estabelecimento destinatário. Por sua vez, o artigo 95 do mesmo Regulamento determina que, nas operações a preço CIF, o crédito fiscal pertencerá ao estabelecimento remetente das mercadorias.

Os autuantes asseveram que as operações relacionadas na infração em comento ocorreram a preço FOB, enquanto o autuado afirma que foram a preço CIF.

Especificamente nos casos de fretes a preço CIF, o frete compõe a base de cálculo do ICMS e, em consequência, é tributado integralmente no valor da operação pelo remetente da mercadoria, já que consta na nota fiscal. O ICMS sobre esse frete consignado na nota fiscal constituirá crédito fiscal do estabelecimento destinatário. Como o transportador também se debitaria desse frete destacado no conhecimento de transporte, haverá dois débitos de ICMS para uma mesma prestação de serviço de transporte interestadual. Dessa forma, quando o valor do frete integra o montante da base de cálculo da operação interestadual, para afastar a exigência em duplicidade de ICMS sobre o frete, a legislação permite que o remetente da mercadoria aproveite o crédito fiscal referente ao frete destacado no conhecimento de transporte.

Todavia, no caso concreto, as operações de saídas relacionadas na autuação são decorrentes de transferências destinadas a estabelecimento da mesma empresa localizado em outra unidade da Federação. Nessa situação, prevê os artigos 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96, e 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96, que a base de cálculo do imposto será *o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*. Coerentemente com essa determinação legal, os relatórios de produção apresentados pelo autuado e acostados às fls. 51 a 59 não incluem na base de cálculo das transferências interestaduais efetuadas as despesas com frete. Dessa forma, já que o valor do frete não foi incluído na base de cálculo da operação, não há previsão para o aproveitamento do crédito fiscal referente ao frete por parte do remetente da mercadoria. Nessa situação, quando o valor do frete não integrar o montante da base de cálculo da transferência, o remetente da mercadoria não terá direito ao crédito fiscal referente ao frete FOB ou CIF.

Na defesa e nos pronunciamentos posteriores, o autuado faz alusão a insumos do seu processo produtivo. Ressalto que os fretes incidentes nas aquisições de insumos não confundem com os fretes tomados quando da transferência das mercadorias em comento. Os fretes referentes às aquisições de insumos devem ter sido apropriados pelo autuado no momento oportuno.

O acórdão citado pelo autuado, referente a uma decisão isolada proferida há mais de uma década, não reflete o entendimento assente neste CONSEF sobre a matéria. Peço vênia para transcrever trecho de voto proferido pelo ilustre Conselheiro Dr. Eduardo Ramos de Santana, no recente Acórdão CJF nº 0307-11/13, ao apreciar idêntica matéria:

*No tocante à infração 7, acusa exigência de utilização indevida de crédito fiscal, relativo a contratação de frete a preço FOB, nas saídas interestaduais por transferência de mercadorias.*

*Na defesa a empresa juntou cópia dos CTRCs 31854 e 31903 (fls. 320/324) e cópias das NFs correspondentes para provar que estavam vinculados a operações de vendas e não de*

*transferências, o que foi acatado pelos autuantes, reduzindo o débito de R\$6.054,21 para R\$5.360,23 (fl. 447).*

*Por sua vez, a JJF acatou o argumento defensivo de que na condição de tomador do serviço, o autuado comprovou ter suportado o ônus do frete e mesmo que em alguns CTRCs indicassem frete FOB, restou comprovado que os pagamentos foram feitos pelo remetente. Decidiu que a operação é de fato CIF, correta a utilização dos créditos fiscais e insubsistente a infração.*

*Verifico que os CTRCs mantidos no último demonstrativo elaborado pelos autuantes (fl. 447), conforme cópias juntadas na defesa (fls. 347/385) estão vinculadas a operações de transferências.*

*Conforme ressaltado pelos autuantes a legislação do ICMS estabelece que nas operações de transferências de mercadorias para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, correspondente ao custo da matéria prima, material secundário e mão de obra (art. 56, V, “b” do RICMS/97).*

*Consequentemente, o valor do ICMS incidente na prestação do serviço de transporte, não integra a base de cálculo do valor da mercadoria transferida. Logo, não há neutralização do ICMS que foi pago pelo serviço de transporte, (recebido pela Fazenda Pública) com o valor correspondente da base de cálculo da operação de transferência (que se incluisse o valor do “frete CIF”, ficaria neutralizado pelo valor do débito total da operação: mercadoria + frete).*

*Ressalto que esse posicionamento (vedação do crédito fiscal do ICMS na operação de transferências interestadual a preço CIF) já foi manifestado em diversas decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 363-12/07 e CJF 455-12/07, e foi objeto de Recurso Extraordinário do Acórdão CJF 0228-12/08, por contrariar entendimento manifestado em decisões reiteradas deste órgão julgador (Acórdão nº 0293-01/07), tendo a Câmara Superior dado provimento no Acórdão CJF Nº 0035-21/09, e por coincidência, relativo a este mesmo contribuinte.*

*Diante o exposto, fica reformada a Decisão, pela Procedência em Parte da infração 7, com valor devido de R\$5.360,23 (30/11/08 – R\$4.593,01 e 31/12/08 – R\$767,21) de acordo com a planilha à fl. 447.*

Saliento que o fato de os autuantes terem consignado a cláusula CIF na oitava coluna da “planilha auxiliar de demonstrativo de débito” não elide a infração em comento, pois conforme já demonstrado acima, nas operações em tela, independentemente de serem os fretes CIF ou FOB, o autuado não faz jus aos créditos fiscais em questão.

Em face ao acima exposto, a infração 1 subsiste integralmente.

A infração 2 trata de recolhimento a menos de ICMS em decorrência de uso indevido de incentivo fiscal relativo às operações próprias em desacordo com a legislação do DESENVOLVE.

Afirma o autuado que nas notas fiscais referentes às operações elencadas na autuação foram, por um equívoco, consignados os CFOPs 6.403 e 6.102. Ao perceber esse erro, essas operações foram anuladas pelas notas fiscais de devolução emitidas no dia seguinte, tendo sido emitidas as notas fiscais corretas, conforme comprovam os documentos de fls. 145 a 225. Na informação fiscal, os autuantes acataram o argumento defensivo e opinaram pela improcedência dessa infração.

Os documentos probantes trazidos na defesa atestam a veracidade do argumento defensivo. Dessa forma, a infração 2 não subsiste, conforme expressamente reconheceram os próprios autuantes na informação fiscal.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$323.720,35, devendo ser homologado os valores já recolhido.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207103.0001/12-9**, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$323.720,35**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhido.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2014.

JORGE INÁCIO DE AQUINO. – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN. – JULGADOR