

PROCESSO	- A. I. Nº 269190.0109/13-3
RECORRENTE	- WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAL DO NORDESTE LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0105-04/14
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 09/12/2015

1 CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0336-11/15

EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Recolhimento de ICMS efetuado a menor, em virtude de inclusão de valores não alcançados pelo benefício fiscal. Comprovado o equívoco no cálculo do benefício com a inclusão de parcela não sujeita à dilação do prazo. Infração 1 caracterizada. Mantida a Decisão. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração 2 caracterizada. Mantida a Decisão. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. O contribuinte, embora tenha alegado pagamento prévio, não comprovou tal fato. Infração 4 caracterizada. Decisão mantida. Indeferido o pleito de perícia ou diligência fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime quanto às infrações 1 e 4 e por maioria quanto a infração 2.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 30/09/2013, com o objetivo de exigir do recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 2.416.810,07, em razão da constatação do cometimento de 04 infrações à legislação que rege a cobrança do ICMS neste Estado.

A infração capitulada no item 3 do Auto de Infração não foi objeto de impugnação pelo sujeito passivo, estando em discussão nos presentes autos as infrações consubstanciadas nos item 1, 2 e 4 a seguir descritas:

Infração 01 – Recolhimento a menor, em função de erro na determinação da parcela sujeita à dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve. Consta que foram deduzidos da citada parcela valores referentes a débitos por produção de terceiros, baixas de estoque, ativo imobilizado, materiais de consumo, diferenças de alíquotas e ajustes atinentes a “Dióxido de Carbono Líquido Cam Tanque”. Em relação a estes últimos (ajustes), as deduções foram proporcionais às saídas do produto fabricado por terceiros, tomando-se o preço médio em cada período de apuração. Valor da exigência: R\$ 672.689,11.

Infração 02 – Utilização indevida de crédito, concernente às prestações de serviço de transporte a preço FOB. Segundo os auditores autuantes, o sujeito passivo contrata serviço de transporte interestadual de carga em operações de transferência de produto acabado recebido de filiais do mesmo grupo empresarial situadas em outros estados da Região Nordeste e se credita indevidamente da parcela correspondente ao frete. Valor da exigência: R\$ 597.843,29.

Infração 04 – Falta de retenção e recolhimento do tributo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. De acordo com a descrição dos fatos o contribuinte não comprovou o pagamento do ICMS incidente nas sucessivas prestações de serviço de transporte quando atuou como tomador junto aos fornecedores A. C. Lira Transportes Ltda., CNPJ 10.873.438/0004-80 e Andaluz Logística e Transportes Ltda., CNPJ 06.101.470/0006-32. Valor da exigência: R\$ 1.146.137,67.

Após a apresentação da defesa e prestação de informações fiscais a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pelo órgão julgador de Primeira Instância que assim decidiu, relativamente à matéria objeto de controvérsia.

VOTO

Não possuem amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento administrativo, pois os auditores expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram os ilícitos tributários, indicando os documentos e demonstrativos, bem como seus dados e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico.

Igualmente, não houve inversão de critério jurídico e nem foi constatada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, RPAF/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação.

Assinale-se que o presente lançamento de ofício não revoga o ato administrativo que habilitou o impugnante ao Programa Desenvolve. Trata-se de exigência tributária, levada a efeito por autoridades administrativas competentes para tanto, nos termos do art. 18, Decreto 8.205/2002. Por isso, é inverídica a cogitação de agressão a direito adquirido.

Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

A Súmula STF 724 (que não é vinculante e versa sobre IPTU), assim como as contendas judiciais trazidas à baila pelo sujeito passivo, não possuem relação com a situação em análise.

Rejeitada a preliminar de nulidade, direta ou indiretamente suscitada.

No que concerne ao endereço para comunicações, deve ser observado o art. 108, RPAF/1999.

Não há razões para perícia, pois todos os elementos aptos à formação da convicção dos julgadores estão presentes no processo, o que afirma com supedâneo no art. 147, I, “a” do RPAF/1999.

Veja-se que todas as penalidades propostas encontram amparo nos incisos do art. 42 da Lei do ICMS/BA acima indicados, não competindo a este órgão a apreciação de constitucionalidade da legislação (art. 167, I, RPAF/1999), tampouco a redução ou o cancelamento de multa por descumprimento de obrigação principal (arts. 158/159, RPAF/1999).

A terceira infração não foi impugnada, pelo que não terá o mérito apreciado.

Infração mantida.

No mérito da imputação 01 do presente AI (Auto de Infração), o débito diz respeito ao recolhimento a menor do ICMS, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista no Programa DESENVOLVE.

O Estado, em face do interesse público, visando incentivar a indústria, optou por conceder, através do Programa DESENVOLVE, dilação de prazo do pagamento do ICMS para aqueles que aqui se instalarem ou ampliarem os seus parques industriais.

As normas que regulam a matéria devem ser interpretadas restritivamente, pois a concessão não deve ser alcançada por operações ou mercadorias que o legislador não pretendeu beneficiar (art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN).

Através da Lei nº 7.980/2001, esta unidade federativa instituiu o Programa DESENVOLVE “com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas

regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado” (art. 1º).

Tais incentivos têm por finalidade o estímulo às instalações de novas indústrias, suas expansões, a reativação ou a modernização de empreendimentos já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução dos custos ou processos já existentes (art. 3º).

O saldo devedor do imposto a ser alcançado pela dilação de prazo deve ser calculado em função das operações próprias do beneficiário do Programa DESENVOLVE. Precisamente, aquelas vinculadas diretamente com o processo produtivo do beneficiário e relacionadas com os investimentos constantes dos projetos de incremento de capacidade produtiva, aprovados pelo Conselho Deliberativo do citado Programa.

Mostra-se equivocada a tese defensiva de que a expressão “operações próprias” não é restritiva, pois todo benefício fiscal deve ser interpretado restritivamente, a teor do art. 111 do CTN.

Fica claro, portanto, que o contribuinte somente pode incluir no montante que servirá de base de cálculo para apuração do ICMS beneficiado com a dilação do prazo de pagamento, os valores correspondentes às operações de saídas de mercadorias produzidas no estabelecimento, que seguramente devem ser consideradas “operações próprias”, resultantes dos investimentos previstos no projeto incentivado, não estando, evidentemente, incluídos débitos outros do imposto, a exemplo de saídas de produção de terceiros, baixas de estoque, operações com ativo imobilizado e materiais de uso e consumo, diferenças de alíquotas, ajustes de gás carbônico, créditos decorrentes de entradas de mercadorias para comercialização ou créditos de serviço de transporte.

Com relação ao piso, que o defendente afirmou ser alcançável em raras oportunidades, a prevalecer o entendimento esposado na autuação, de fato, como disseram os auditores, a dilação de prazo para recolhimento do imposto foi concedida de acordo com as condições acima alinhavadas. Se o mesmo (piso) não é atingido, isso sugere que a ampliação não surtiu os efeitos pretendidos, cabendo à Secretaria Executiva do Desenvolve acompanhar a efetiva implantação do projeto.

No que se refere aos ajustes efetuados pela fiscalização, relativos a créditos não considerados na apuração do ICMS passível de incentivo, tal metodologia, conforme argumentaram os autuantes, beneficia o autuado, na medida em que aumenta o saldo passível de incentivo.

Infração 01 caracterizada.

Quanto à segunda imputação, para efeito de apuração da base de cálculo quando das transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/1996, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/1996, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b” do RICMS/1997, ou seja, a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/1996 é específico e não admite interpretação distinta daquela ofertada pelos autuantes, muito menos extensiva.

Logo, os gastos com frete devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito, conforme procederam os auditores.

Infração 02 caracterizada.

No tocante à infração 04, observo às fls. 1.161 a 1.217 que nenhum dos documentos ali dispostos se refere à sociedade A. C. Lira Transportes Ltda., embora alguns guardem relação com Andaluz Logística e Transportes Ltda.

No campo de informações complementares não há indicações de números de conhecimentos de transporte ou notas fiscais. Restam destacados apenas os meses de referência nos DAE'S (emitidos por Andaluz Logística e Transportes Ltda.), pelo que concluo que os mesmos são imprestáveis para albergar as pretensões do sujeito passivo.

Infração 04 caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Como é possível constatar da análise do voto do acórdão recorrido acima reproduzido, os membros integrantes da 4ª JJF, após apreciarem os fundamentos de fato e direito arguidos na peça defensiva, entenderam pela procedência do lançamento de ofício.

Inconformado com os termos da Decisão que lhe foi desfavorável o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, sustentando preliminarmente a nulidade do acórdão recorrido na medida em

que o órgão julgador *a quo*, ao indeferir a perícia requerida e deixar de apreciar as provas carreadas à peça impugnatória, lhe cerceou o direito de defesa.

Aduz neste sentido que quando da apresentação de sua impugnação procedeu à juntada de farta documentação com vistas a comprovar a insubsistência das infrações capituladas nos itens 2 e 4 do Auto de Infração, requerendo a realização de perícia, necessária à análise de tais documentos, pleito que foi negado pelo órgão julgador de primeira instância que, além disto, também se furtou à apreciação destes.

No mérito destaca que quanto ao item 1 que o Poder Judiciário do Estado da Bahia já analisou matéria idêntica a dos presentes autos, tendo reconhecido expressamente que o termo “Operações Próprias”, previsto no regulamento do programa DESENVOLVE, abrange todas as operações realizadas pelo estabelecimento beneficiário, excluindo-se apenas as operações sujeitas à substituição tributária. Para comprovar suas assertivas, procede à juntada da sentença proferida nos autos da Ação Anulatória de nº 0315681-02.2012.8.05.0001, em que se discute a exigência consubstanciada no Auto de Infração de nº 269190.0001/10-3, que teve contra si lavrado.

Sustenta que os termos da sentença encontra arrimo na melhor interpretação da legislação de regência, notadamente no quanto previsto no artigo 111 do CTN que determina utilização da interpretação literal para as normas instituidoras de benefícios fiscais.

Reproduz os artigos 4º da Lei nº 7.980/2001 e 3º do Decreto nº 8.205/2002, bem como a Resolução Desenvolve nº 111/2006 para concluir que a interpretação literal e sistemática de tais normas conduzem o interprete à única conclusão no sentido de que o vocábulo “operações próprias” traduz *aquelas operações em que o contribuinte está diretamente vinculado à prática dos fatos geradores* não havendo o que se cogitar de distinção entre operações de saídas oriundas da industrialização realizadas pelo estabelecimento e as saídas decorrentes de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros ou mesmo recebidas em transferências.

Menciona que o conceito de operações próprias já foi fixado pelo fisco baiano a exemplo do quanto previsto no artigo 61, inciso II e 105, inciso XI, ambos do RICMS/BA, cujos textos reproduz.

Argumenta que o piso fixado quando da publicação da Resolução nº 111/2006 que lhe habilitou ao programa levou em consideração todas as suas operações. Nesta perspectiva, acaso prevaleça o entendimento externado pelo acórdão recorrido, no sentido que apenas faz jus ao DESENVOLVE o saldo devedor decorrente da industrialização realizada pelo estabelecimento, o benefício perderá a finalidade e a eficácia, uma vez que, realizado o ajuste proposto pela fiscalização, na maioria dos meses, o saldo devedor passível de dilação não alcança o valor do piso estabelecido pelo Conselho Deliberativo.

No que diz respeito à glosa dos créditos que a fiscalização considerou não vinculados ao projeto, argumenta em apertada síntese que não há quaisquer justificativas plausíveis para o ajuste, uma vez que o pagamento do diferencial de alíquotas decorre da aquisição de bens de ativo e os valores correspondentes ao frete contratado estão intrinsecamente relacionados à sua atividade fabril. Demais disto, a apropriação de tais créditos decorre da consecução do princípio da não cumulatividade que não pode ser mitigado, para fins de apuração do saldo devedor passível de dilação.

Insurge-se quanto à manutenção da exigência consubstanciada no item 2 aduzindo que o lançamento afronta o princípio da não cumulatividade. Afirma que o valor do frete, cujo crédito do imposto é objeto de glosa, não está incluso na base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações de transferências que praticou com os demais estabelecimentos de sua propriedade, diante do que sua conduta não se enquadra nas disposições contidas inciso III do §4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Esclarece que, em verdade, contratou diretamente o transporte das mercadorias que recebeu em transferência e assumiu o ônus tanto da prestação dos serviços propriamente ditos, quanto do imposto sobre ela incidente, diante do que a glosa do crédito fiscal perpetrada pela fiscalização é

inconcebível. Diz que para comprovar suas alegações carreou à sua defesa cópia de todos os CTRC's elencando nos demonstrativos que instruem o Auto de Infração, bem como cópia das respectivas notas fiscais de transferência.

Quanto à infração descrita no item 04, admite o Recorrente que, de fato, não procedeu à retenção do imposto na condição de substituto tributário nas sucessivas prestações de serviços de transporte que contratou com as empresas A.C Lira Transportes Ltda. e Andaluz Logística e Transporte Ltda. Todavia, em que pese tal inobservância da legislação, a sua conduta não ocasionou qualquer prejuízo ao erário na medida em que as mencionadas empresas procederam ao destaque e ao recolhimento do imposto devido nas operações.

Com fulcro no princípio da verdade material requer o cancelamento da exigência e subsidiariamente a substituição desta por multa em razão de descumprimento de obrigação acessória. Em sustentação à sua tese, traz à colação excertos da jurisprudência administrativa e da doutrina especializada acerca da prevalência do princípio da verdade material.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso voluntário, afastando inicialmente a nulidade suscitada. No entender do Procurador representante, a negativa da perícia requerida encontra amparo na legislação que regula o processo administrativo fiscal sempre que o julgador entender que nos autos há elementos suficientes à formação do seu convencimento, como ocorreu no presente caso.

No mérito, opina pela manutenção das exigências uma vez que não foram apresentadas no Recurso quaisquer razões de fato ou de direito que não já tenham sido exaustivamente analisadas pelo acórdão recorrido.

Especificamente quanto ao item 1 esclarece que a Decisão judicial a que se reportou o Recorrente foi objeto de reforma por parte do Tribunal de Justiça da Bahia, cuja ementa reproduz, fato que corrobora o quanto decidido pelo órgão julgador *a quo*.

No que pertine à infração capitulada no item 2, se posiciona no sentido de que, nada obstante a contratação de serviços de transporte tenha sido realizada diretamente pelo estabelecimento do Recorrente, há de serem aplicáveis à hipótese as determinações contidas no inciso II, § 3º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Por derradeiro, também se posiciona pelo não acolhimento das razões de Recurso aduzidas em relação ao item 3 do Auto de Infração ao entendimento de que, como exposto no voto condutor do acórdão recorrido, os documentos carreados na impugnação são imprestáveis para comprovar as alegações de recolhimento do imposto por parte das empresas transportadoras contratadas.

VOTO (Vencido quanto à infração 2)

O Recurso é tempestivo pelo que merece ser conhecido. Passo assim para análise das razões de Recurso iniciando pela preliminar de nulidade do acórdão de base suscitada.

Conforme relatado, sustenta o Recorrente que ao indeferir a prova pericial requerida o órgão julgador de primeira instância lhe cerceou o direito de defesa. Não lhe assiste razão.

Com efeito, nos termos do quanto previsto no artigo 138, §1º do RPAF a avaliação acerca da necessidade da realização de perícia ou procedimento de diligência se constitui em prerrogativa do Relator cabendo a este, a seu critério, avaliar se os autos estão aptos a serem incluídos em pauta de julgamento.

Verifico que os documentos carreados aos autos pelo sujeito passivo dizem respeito ao recolhimento das quantias devidas a título de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte, destacado nos Conhecimentos de Transportes emitidos pelas empresas A. C. Lira Transportes Ltda. e Andaluz Logística e Transportes Ltda. Ao analisar tais documentos entendeu a autoridade julgadora de primeira instância não serem eles aptos a ensejar o afastamento das

exigências, consubstanciadas nos itens 02 e 04, tendo sido esta a razão do indeferimento da diligência requerida.

Ao assim proceder, o órgão julgador *a quo* em nada cerceou o direito de defesa do sujeito passivo, pois apreciou a lide com base em todos os elementos que instruem o PAF os quais, com fulcro no artigo 137 do RPAF, avaliou serem suficientes à formação do seu convencimento, posicionamento com o qual me alinho e, por conseguinte, afasto a alegada nulidade do acórdão.

No mérito, constato que a exigência capitulada no item 01 do Auto de Infração diz respeito ao recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

Ao analisar a escrita do contribuinte as autoridades fiscais constaram que este houvera incluído no saldo devedor passível de dilação de prazo para pagamento no âmbito do Programa Desenvolve o débito de ICMS correspondente às operações de revenda de mercadoria que recebe em transferência de outros estabelecimentos. Contatou ainda que além dos débitos correspondentes às operações de transferências foram considerados, para fins de apuração do referido saldo, os débitos decorrentes do diferencial de alíquotas incidente sobre a aquisição de material de consumo, bem como os créditos oriundos das entradas por compra e por transferência de produtos de terceiros para fins de comercialização.

Entendendo que tais parcelas do imposto não decorrem da consecução das *operações próprias* a que se refere a Lei nº 7.980/01 e o Decreto nº 8.205/01, a fiscalização procedeu à glosa de tais quantas, recalculando o saldo devedor passível de dilação de prazo e, por conseguinte, ao lançamento de ofício das parcelas que apurou terem sido recolhidas a menor.

Defende o Recorrente, por outro lado, que o termo “operações próprias” abrange todas as operações realizadas pelo seu estabelecimento, excluindo-se apenas aquelas que realiza na condição de substituto tributário.

Para a apreciação da lide nos interessa analisar a dicção dos artigos 3º da Lei nº 7.980/01 e do Decreto nº 8.205/01 que assim dispõem:

Art. 3º da Lei 7.980/01

Art. 3º Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

§ 1º Para os efeitos deste Programa, considera-se:

I - nova indústria, a que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;

II - expansão industrial, o aumento resultante de investimentos permanentes de, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) na produção física em relação à produção obtida nos meses anteriores ao pedido;

III - reativação, a retomada de produção de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais de 12 meses;

IV - modernização, a incorporação de novos métodos e processos de produção ou inovação tecnológica dos quais resultem aumento significativo da competitividade do produto final e melhoria da relação insumo/produto ou menor impacto ambiental.

§ 2º Considera-se, também, expansão o aumento da transformação industrial que objetive ganhos de escala ou de competitividade, ou a conquista de novos mercados ou que implique em aumento real no valor da produção total do empreendimento.

Art 3º do Decreto nº 8.205/02

Art. 3º O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo. Grifos meus

Interpretando-se as normas reproduzidas de forma sistemática e teleológica, nota-se com especial clareza que os benefícios por elas veiculados têm por finalidade precípua viabilizar a instalação de novos parques fabris, bem como a modernização ou ampliação dos aqui já existentes de modo a fomentar o segmento industrial no Estado, donde se deflui que só será passível de dilação de prazo o saldo devedor do ICMS apurado em decorrência da consecução das operações incentivadas.

Ocorre que as operações de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, ainda que de estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, apesar de se constituir em operação própria do estabelecimento, não decorre da consecução da atividade fabril habilitada ao Programa DESENVOLVE.

Assiste razão ao Recorrente quando assevera que o termo *operações próprias*, abarca todas as operações realizadas por conta própria do estabelecimento, excluindo-se tão somente as operações que realiza na condição de substituto tributário.

Todavia, entendo que, para fins de aplicação do benefício, o referido vocábulo não pode ser interpretado de forma isolada, vale dizer, sem que seja integrado ao conteúdo da oração em que está inserido. A adoção de tal procedimento pode conduzir o administrado, como se verificou no presente caso, a uma interpretação equivocada não condizente com os termos da Lei que o instituiu. Senão vejamos:

Dispõe o artigo 3º do Decreto nº 8.205/02 que o saldo devedor do imposto mensal passível de dilação de prazo para pagamento deve ser aquele *relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo*.

Da leitura do dispositivo constata-se que há duas condições a serem observadas de forma simultânea pelos contribuintes para fins de apuração do saldo devedor do imposto sujeito à dilação do prazo para pagamento, quais sejam: (i) que este decorra da realização de operações próprias, excluindo-se todas aquelas relativas às operações realizadas em decorrência de operações de terceiros, como ocorre com a substituição tributária e industrialização por encomenda, por exemplo, e (ii) que o saldo assim apurado seja gerado em razão dos investimentos constantes do projeto aprovado, isto é: tenham origem na consecução do processo fabril incentivado.

Nestes termos, intuitivo concluir que o imposto incidente sobre operações que embora sejam próprias do estabelecimento, como se verifica com as operações de revenda, não decorram da consecução do processo fabril objeto de incentivo não deve integrar o saldo devedor passível deste.

Com o devido respeito aos argumentos de direito que sustentam a tese do Recorrente e salvo melhor juízo, a interpretação ora exposta é a que melhor se amolda aos comandos extraídos dos artigos 111 do Código Tributário Nacional.

Por derradeiro, como bem observou o representante da Procuradoria, o entendimento aqui esposado foi corroborado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia que, nos autos da Ação Anulatória de nº 0315681-02.2012.8.05.0001, em que se discute a exigência consubstanciada no Auto de Infração de nº 269190.0001/10-3, lavrado contra o recorrente, deu provimento ao Recurso de apelação interposto pela Fazenda.

Através do item 2 do Auto de Infração, a fiscalização exigiu do Recorrente o estorno do crédito de ICMS referente a frete de mercadorias em saídas por transferência “a preço FOB”, tal como qualificado pelos prepostos autuante.

Da leitura da descrição dos fatos verifica-se que, no entendimento dos autuantes, o sujeito passivo não poderia utilizar o crédito decorrente da contratação dos serviços de transporte das mercadorias enviadas em transferência para outros estabelecimentos de sua propriedade. Tal posicionamento estaria respaldado na determinação constante do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual a base de cálculo do ICMS, nas operações de

transferência, deve corresponder à soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, não incluído o valor do frete porventura contratado.

No meu sentir, se equivocam os prepostos fiscais ao entenderem que as operações autuadas teriam sido realizadas a “preço FOB”, pois, sendo essas operações meras transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, não se pode cogitar de preço, seja ele FOB ou CIF, pelo simples fato de não se tratar de vendas, nas quais a fixação de um preço seria própria da natureza do ato.

Relevando a impropriedade do termo utilizado na peça acusatória, é possível inferir que, ao mencionar “preço FOB”, a fiscalização desejava sugerir que o sujeito passivo não teria arcado com os custos do frete, premissa inadequada ao caso vertente.

Em verdade, conforme atestam os CTRC'S anexados aos autos, bem assim os próprios autuantes em suas informações fiscais, as despesas de transporte das mercadorias transferidas foram suportadas pelo estabelecimento Remetente isto é, pelo estabelecimento autuado, razão pela qual não se justifica a glosa dos créditos correspondentes.

Isto porque, a base de cálculo do ICMS incidente sobre operações de transferências de mercadorias não guarda qualquer relação com o direito ao aproveitamento de créditos expressamente assegurado pela legislação em vigor. O fato de o frete não compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações de transferência praticada pelo contribuinte não o impede, na qualidade de tomador de serviço de transporte, de se creditar do imposto incidente na operação, cujo ônus ele suportou, direito este que se encontra expressamente assegurado pelo art. 93, III, “b” do RICMS, segundo o qual:

Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

.....
III - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal prestados por terceiros e destinados a emprego:

.....
b) em operações de comercialização; (grifamos)

Como se constata, o lançamento de ofício de que aqui se trata tem fundamento em raciocínio meramente econômico, que não pode ser levado a efeito sem que esteja respaldado por dispositivo legal.

No presente caso, têm-se duas situações jurídicas distintas que possuem tratamentos tributários específicos, quais sejam: a primeira é a transferência de mercadorias entre estabelecimentos, que tem sua base de cálculo definida pelo artigo 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96 e a segunda é o direito ao crédito do imposto quando da contratação de serviços de transporte prestados por terceiros, cujo direito à apropriação é assegurando ao estabelecimento contratante nos termos do que dispõe o inciso do artigo 20 do mesmo diploma legal.

De acordo com o quanto preceituado pela norma antes reproduzida, para fins de utilização do crédito do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à prestação de serviços de transportes é necessário que se verifique a existência de dois pressupostos objetivos, quais sejam: (a) que a contratação esteja vinculada ao processo de industrialização/comercialização; e (b) que as saídas das mercadorias resultantes deste sejam também tributadas, pressupostos estes que foram plenamente atendidos no caso vertente.

Verifica-se, portanto, que não há dispositivos, nem nas Leis nºs 87/96 e 7.014/96, nem mesmo no RICMS, que vedem o direito ao crédito relativamente aos serviços de transporte que o Recorrente contratou.

Ratificar o procedimento adotado pela Fiscalização é negar o exercício de um direito expressamente assegurado pela Constituição Federal, transformando o quanto nela disposto em “letra morta”. Seria o mesmo que permitir aos aplicadores da lei, neste rol incluindo-se os

contribuintes, que a cada operação realizada aferissem se esta ocasiona ou não prejuízo ao erário, não levando em conta, para tanto, o regime da não cumulatividade inerente ao ICMS, nem mesmo os dispositivos legais a elas aplicáveis.

Ressalte-se por derradeiro que o legislador previu a possibilidade de instituir vedações ao direito ao crédito de que cuida o artigo 93 ao dispor ao final deste a oração “*salvo disposição em contrário*”.

Nestes termos, se este tivesse a intenção de vedar o direito ao aproveitamento do crédito relativo à contratação de serviços de transporte por terceiros nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos, o teria feito, em dispositivo específico. O que se verifica, no entanto, é que não há, em toda a legislação de regência do ICMS, qualquer dispositivo que vede explícita, ou mesmo implicitamente, o direito ao crédito em operações desta natureza, razão pela qual dou provimento à tese recursal para reformar a Decisão de piso quanto à Decisão atinente ao item 2 do Auto de Infração para julgar a exigência improcedente.

No que diz respeito à infração capitulada no item 4, entendo que a pretensão recursal, no sentido do aproveitamento dos recolhimentos efetuados pela empresa prestadora de serviços, não merece ser acolhida.

Com efeito, o Recorrente teria razão acaso estivéssemos diante das hipóteses previstas no artigo 6º da Lei nº 7.014/96 onde restam especificadas as situações em que é atribuída ao estabelecimento adquirente, contratante ou participe da operação que envolva circulação de mercadorias responsabilidade solidária em relação ao pagamento do ICMS nela incidente. Nas situações ali elencadas, o imposto porventura recolhido pelo prestador de serviços deve, necessariamente, ser aproveitado para fins de abatimento da quantia exigida do responsável solidário.

No caso dos autos, todavia, a responsabilidade atribuída ao Recorrente encontra fundamento de validade no quanto previsto no artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96 e no artigo 8º da Lei nº 7.104/97. Trata-se de responsabilidade exclusiva atribuída ao substituto tributário – ora recorrente.

Através do instituto da substituição, o legislador desloca a sujeição passiva da relação obrigacional tributária para um terceiro que não tem afeição direta com o fato gerador do tributo, mas que, por força de lei assume a obrigação de recolhê-lo. Aqui o sujeito passivo passa a ser aquele a quem a Lei atribuiu esta condição, sendo o contribuinte originário, aquele quem irá praticar o fato gerador do tributo, completamente expurgado da relação jurídica obrigacional. Daí a impossibilidade de aproveitar o pagamento do imposto por efetuado por este, ainda que relacionados às operações objeto do lançamento.

Nada impede, contudo, que os prestadores de serviços, contando com a anuência do Recorrente, pleiteiem a restituição do imposto que, embora relativo às suas operações, fora por eles recolhidos indevidamente.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para afastar a exigência consubstanciada no item 2 do Auto de Infração, mantendo a Decisão proferida pela 4ª JJF quanto às demais exigências.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 2)

Em que pese a boa fundamentação expendida pela n.Relatora, discordo do seu posicionamento manifestado pela improcedência da infração 2.

Conforme relatado, nesta infração foi exigido estorno do crédito de ICMS referente à contratação de frete de mercadorias que foram transferidas para estabelecimentos do mesmo titular.

Constatou que no voto foi apreciado que a operação de serviço de transporte contratado está vinculada a operação de comercialização e tributada, cujo crédito fiscal é assegurado em conformidade com o disposto no art. 93, III, “b” do RICMS/97.

Já a fiscalização argumentou que em se tratando de operação de transferência, o valor do frete não pode ser incorporado a base de cálculo, visto que em se tratando de transferência de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento, a base de cálculo fica limitada ao disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, compreendendo tão somente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, não incluído o valor do frete, o que foi acolhido pela 4ª JJF.

Fica claro que o custo do transporte das mercadorias transferidas foi suportado pelo estabelecimento remetente, e o art. 93, III, “b” do RICMS, invocado estabelece que:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

.....
III - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal prestados por terceiros e destinados a emprego:

- a) em prestações de serviços da mesma natureza ou em prestações de serviços de comunicação;*
- b) em operações de comercialização;*
- c) em processos de industrialização, produção agropecuária, extração ou geração de energia;*

Já o parágrafo §1º, II do mesmo artigo estabelece como requisito que “*as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas*”.

Na situação presente, operação interestadual de transferência de mercadoria sujeita a tributação do ICMS, conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, a base de cálculo a ser adotado é o custo de produção, conforme disposto no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/96, ou seja, a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Logo, não se tratando de operação de comercialização, não se aplica o disposto no art. 93, III, “b” do RICMS/97.

Observo que no caso da operação de comercialização (quer seja de produto adquirido ou fabricado) a base de cálculo é o valor da operação, situação em que o vendedor ao contratar a prestação de serviço de transporte cláusula CIF, adiciona o valor do frete ao da mercadoria adquirida ou produzida. Quando isso ocorre, a Fazenda Pública é sujeito ativo da obrigação tributária tanto do frete prestado pela transportadora, como da empresa que incluiu o valor do frete na base de cálculo da operação de comercialização. O creditamento do ICMS relativo ao frete contratado pelo vendedor da mercadoria é autorizado para evitar que o Fisco aufera duas vezes o imposto referente a prestação do serviço de transporte, pago pelo transportador e também pelo vendedor da mercadoria, visto que o valor do frete incorpora a base de cálculo da operação e venda.

Na situação em questão, o valor do frete não está inserido na base de cálculo da operação de transferência, visto que a mesma está limitada a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento (13, § 4º, II da LC nº. 87/96), por isso, não há lógica para o contribuinte creditar o ICMS relativo ao frete, nem base legal, visto que não há previsão na legislação do ICMS, sendo, no meu entender, equivocada a interpretação de que deve ser aplicado o dispositivo do art. 93, III, “b” do RICMS/97, que trata de operação de comercialização e não pode ser equiparada a de transferência.

Nesse caso, certamente em consonância com o princípio da não cumulatividade, o direito ao crédito do ICMS relativo ao serviço de transporte vinculada a operação de transferência é do estabelecimento destinatário (filial ou matriz), que está autorizado a utilizar como crédito fiscal o ICMS destacado no documento fiscal relativo à operação de transferência e também do imposto destacado no Conhecimento de Transporte, desde que a operação de comercialização subsequente seja tributado, visto que o valor do frete incorpora ao custo da mercadoria transferida.

Ressalto que este posicionamento já foi manifestado por este Conselho de Fazenda Estadual, conforme Acórdãos CJF Nº 0281-11/05; CJF Nº 0011-11/06; CJF Nº 0363-12/07 e CJF Nº 0455-12/07. E dado a manifestações divergentes, foi pacificado pela Câmara Superior conforme Acórdão CS Nº 0035-21/09.

Por tudo que foi exposto, voto pela manutenção da Decisão pela Procedência da infração 2 e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269190.0109/13-3, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAL DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.416.670,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no inciso XVIII, “b”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/2005, devendo ser homologado o valor já recolhido.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 2) – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Rodrigo Lauande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Quanto à infração 2)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR
(Quanto à infração 2)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS