

PROCESSO - A. I. Nº 207103.0001/15-3
RECORRENTE - TIGRE S/A. - TUBOS E CONEXÕES
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF Nº 0016-03/17
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 07/12/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0332-12/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA. CÁLCULO SUPERIOR À LEI COMPLEMENTAR. Eventual destaque a maior do imposto na origem não pode ensejar o seu creditamento integral no destino, sob pena de malferir o disposto no § 7º do art. 309 do RICMS/12, cujo texto traz uma limitação expressa nesse sentido. Infração parcialmente elidida. 2. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. ERRO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DE DESPESAS NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. RECOLHIMENTO A MENOS. Sendo responsável pelo imposto de importação, deve, o Contribuinte, incluir o AFRMM na base de cálculo do ICMS, independentemente de ter sido sua a responsabilidade pelo pagamento da contribuição portuária citada. Note-se, contudo, que o AFRMM deve ser proporcional ao valor das DI's. Infração parcialmente elidida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JF Nº 0016-03/17, que julgou procedente em parte o Auto de Infração nº 207103.0001/15-3, lavrado em 05/01/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$752.823,89, em razão de onze infrações distintas. O presente recurso tem por objeto somente as infrações 04 e 11, descritas a seguir.

Infração 04 - 01.02.23. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$370.433,07, acrescido da multa de 60%. Consta que “A Tigre ao receber em transferências interestaduais conjuntos para irrigação, ou componentes para conjuntos de irrigação, creditou-se de 7% e/ou 12% de ICMS, descumprindo o que dispõe a cláusula segunda do Convênio ICMS 52/91, que estabelece a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com implementos agrícolas arrolados no anexo II deste convênio, ao qual estão contemplados os conjuntos de irrigação recebidos e posteriormente vendidos pela Tigre, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4,1% (e não 7%) nas operações oriundas do sul e sudeste para destinatários localizados no nordeste. Já nas operações do nordeste, no caso de escada, em Pernambuco, para Camaçari na Bahia - nordeste, a carga tributária é equivalente a 7% (e não 12%), quando os conjuntos de irrigação são destinados para contribuintes do imposto, no caso a Tigre. A Tigre ao receber os elementos que compõem os conjuntos de irrigação, sabe que os revenderá para projetos de irrigação, sendo conhecedor da destinação das mercadorias, pois inclusive todos os elementos são denominados para irrigação - nas NFs em transferências. Também os produtos para irrigação têm códigos próprios adotados pela Tigre, e o produto é diferenciado dos produtos destinados a construção civil, enquanto aqueles tem cor azul, estes últimos são brancos, com exceção dos tubos corrugados que são marrons”;

Infração 11 - 12.01.01. Recolhimento a menos do ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$201.368,95, acrescido da multa de 60%. Consta como complemento: que “A Tigre não integrou à base de cálculo das operações de importações as despesas aduaneiras. A Tigre infringiu além dos dispositivos citados, estes: art. 4º, inciso IX; art. 5, § 1º, inciso I; art. 15, inciso I, alínea “d”; art. 17, inciso VI, da Lei 7.014/96”.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 31/01/2017 (fls. 916 a 937) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O Auto de Infração cuida de onze infrações à legislação do ICMS cometidas pelo impugnante, na forma circunstanciada e enunciada no preâmbulo do Relatório.

Em sede de defesa o sujeito passivo declarou expressamente a não impugnação dos itens 01, 02, 07, 08, 09 e 10. Assim, ante a inexistência de lide em torno dessas infrações, ficam mantidas as acusações fiscais a elas atinentes.

As infrações 03, 05 e 06 versam, respectivamente, sobre a falta de recolhimento ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto - Infração 03; utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento - Infração 05 e Falta de recolhimento ICMS referente a diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento - Infração 06.

Em suas razões de defesa, o autuado reconhece parcialmente as infrações impugnando, tão-somente as operações relativas ao item “REB.ELETR 79146630 FRESA CONICA 11 FIOS”, que no seu entendimento se trata de produto intermediário imprescindível na fabricação dos tubos que produz e utilizado diretamente na industrialização, cujos valores apurados correspondem a R\$11,10 na Infração 03, em abril de 2013, Nota fiscal nº 3250, fl. 126, R\$114,84 na Infração 05, em abril de 2013, Nota Fiscal nº 8898, fl. 286, e R\$164,10 na Infração 06, em abril de 2013, Nota fiscal nº 8898, fl. 294.

Os autuantes mantiveram integralmente a autuação sustentando o referido item “Rebolo Eletr 79146630 Fresa Cônicas Diamantadas” se trata de peça de reposição, componente de equipamento utilizado na produção industrial do estabelecimento que se desgastam ao longo do tempo e são repostos para manter o nível de produção.

Para esclarecer a controvérsia, esta 3ª JJF converteu os autos em diligência à ASTC/CONSEF, fl. 881, para que diligenciador designando, efetuasse exame in loco no estabelecimento autuado para colher e carrear aos autos informações detalhadas acerca da participação do item “REB.ELETR 79146630 FRESA CONICA 11 FIOS” no processo produtivo do estabelecimento autuado.

Com a emissão do Parecer da ASTEC nº 0107/16, fls. 885 e 886, bem como com o CD contendo filme demonstrando a utilização do item questionado no processo produtivo do autuado, no qual resta demonstrado a sua participação na abertura de rosca nos tubos fabricados no estabelecimento autuado resta dirimida a questão e comprovada a atuação da fresa que literalmente rasga o tubo na feitura rosca, operação diretamente vinculada a industrialização.

Assim, entendo que a atuação vinculada da fresa, objeto da autuação, ora contestada, propicia ao autuado a utilização do crédito fiscal correspondente às aquisições.

Aliás, este tem sido o entendimento reiterado das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, que em reiterados Acórdão tem decidido pelo direito ao crédito na utilização de ferramentas de corte diamantados nas utilizadas nas indústrias de mineração e de facas utilizadas nas indústrias de celulose com finalidade congênere, a exemplo do ACÓRDÃO C/JF Nº 0407-12/11.

Nestes termos, concluo pela subsistência parcial das infrações 03, 05 e 06, com exclusão do levantamento fiscal da Nota fiscal nº 3250, no valor R\$11,10, na Infração 03, da Nota fiscal nº 8898, no valor R\$114,84, na Infração 05 e da Nota fiscal nº 8898, no valor R\$164,10, na Infração 06. Os débitos remanescentes dessas infrações ficam reduzidos, respectivamente, para R\$6.576,60, R\$6.438,68 e R\$10.309,88.

Infração 04 - trata de utilização de crédito de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo.

Alegou o impugnante em sua contestação a esse item da autuação que o Convênio ICMS 52/91 estatui em sua Cláusula segunda a redução da base de cálculo nas operações de saídas das regiões sul e sudeste, inclusive do Espírito Santo para as regiões norte, nordeste e centro-oeste de modo que a carga tributária seja reduzida para de 7% para 4,1%, nas demais operações interestaduais a redução da carga de 12%, para 7%, e nas demais operações internas para a carga tributária equivalente a 5,60%.

Reconheceu o próprio defende que no período fiscalizado suas filiais dos estados de Pernambuco, São Paulo e Santa Catarina remeteram mercadorias para seu estabelecimento baiano com o destaque do ICMS com as alíquotas interestaduais sem a redução da base de cálculo prevista no supracitado Convênio, tendo sua filial da Bahia se creditando integralmente do imposto destacada nas entradas e promoveu as operações saídas com redução de base de cálculo preconizada pelo Convênio. Aduziu o autuado que a Cláusula quarta do Convênio prevê a dispensa do estorno do crédito das operações de saídas beneficiadas pela redução da base de cálculo

prevista no Convênio.

Os autuantes mantiveram a autuação sob o fundamento de que o autuado não pode com inobservância da legislação de regência que é impositiva e não facultativa transferir crédito indevido de suas unidades fabris de outras unidades da Federação para sua unidade baiana. Asseverou que o defendente deve observar a legislação que disciplina a matéria, haja vista que o ICMS a ser creditado nas operações objeto da autuação tem carga tributária definida e para isso foram estabelecidas alíquotas específicas.

Depois de examinar todos os elementos de apuração e enquadramento da irregularidade cometida pelo impugnante, constato que assiste razão ao autuante, há já vista que nos moldes em que atuou o defendente impôs ao Estado da Bahia o ônus de uma carga tributária superior ao estabelecido entre os demais Estados em decorrência da inobservância da redução da base cálculo na operação interestadual, transferindo para o estado de destinatário uma carga de crédito fiscal indevida, agravando ainda pelo fato de a saída subsequente ocorrer com o benefício da redução da base de cálculo.

Concluo pela subsistência da Infração 04.

Infração 11 - recolhimento a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, nos meses de janeiro a dezembro de 2013.

Inicialmente refuto a preliminar de nulidade suscitada pelo defendente atinente a esse item da autuação, sob a legação de que ocorreria cerceamento de defesa pelo fato de constar no teor da descrição da infração adicionalmente os termos “quer pela utilização incorreta taxa cambial”. A inclusão desse texto na descrição da infração pelo SEAI - Sistema Automatizado Auto de Infração da SEFAZ tem o objetivo de abranger a as espécies de ocorrências mais comuns nas operações de importação. Fica patente da análise conjunta da descrição da irregularidade com a planilha de apuração (Anexo XI) que discrimina pormenorizadamente a origem do débito que no presente caso não ocorreria utilização incorreta da taxa cambial. Tanto é assim que o próprio defendente reconheceu a inexistência de qualquer alusão à taxa cambial no demonstrativo de apuração. Nestes termos, resta evidenciada que a descrição da infração, na forma padronizada pelo SEAI, em nada prejudicou o perfeito entendimento da acusação fiscal, haja vista a desenvoltura e o nível de detalhe empreendido pelo impugnante ao articular suas razões de defesa. Portanto, não há que se falar em óbice algum ao pleno exercício do consagrado de direito de defesa do impugnante. Logo, considero ultrapassada questão preliminar.

O autuado alegou em suas razões de defesa ser indevida a inclusão na base de cálculo as despesas do AFRMM e Capatazia/Armazenagem, tendo em vista que a importação ocorreria sob o regime de Entrepósito Aduaneiro. Reconheceu que, em relação ao ICMS cobrado em razão da importação objeto da DI 13/2426769-2, doc. 21, fls. 715 a 721, de fato houve equívoco na composição da base de cálculo do referido imposto, bem como no tocante à parte do ICMS incidente sobre as operações constantes das DIs 13/0549483-2 e 13/1012327-8, pelo que asseverou recolherá os valores exigidos.

Os autuantes refutaram as alegações da defesa em relação às operações não reconhecidas, sustentando que a autuação está respaldada em expressa determinação da Lei 7.014/96, tanto em relação ao responsável pelo recolhimento do imposto nas importações efetuadas pelo regime de Entrepósito Aduaneiro, quanto no que diz respeito a composição da base de cálculo.

Em relação às DI nº 13/0549483-2 e DI nº 13/1012327-8, na informação fiscal os autuantes asseveraram que depois de examinarem o Doc 05, fls. 504 e 505 que discriminam os valores reconhecidos pelo impugnante, a despeito da defesa contestar a não aplicação da redução da base cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91, resta ultrapassada essa questão.

Depois de examinar os elementos que constituem o contraditório em torno desse item da autuação, precipuamente o exposto teor dos artigos 1º, 2º, 4º, 5º e 17 da Lei nº 7.014/96, constato que assiste razão aos autuantes ao manterem a autuação, haja vista que o importador, que no presente caso, indubitavelmente é o autuado, assume legalmente o atributo de responsável tributário pelo recolhimento do ICMS nas importações.

Do mesmo modo, a inteligência do dispositivo legal de regência estatui que a base de cálculo nas operações de importação é constituída pela totalização dos seguintes itens: preço da mercadoria ou bem constante do documento de importação, dos impostos incidentes, de quais quer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional de marinha mercante ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, arqueação e multas por infração.

Portanto, resta patente que na composição da base de cálculo não comporta qualquer exclusão, precipuamente a pretendida pelo impugnante, pelo simples fato de a importação ter sido operada pelo regime de Entrepósito Aduaneiro, o que não desconstitui a efetiva figura do importador que no presente caso é o autuado.

Nestes termos, afigura-se nos autos inequivocamente caracterizada a Infração 11, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Logo, concluo pela subsistência parcial do Auto de infração no valor de R\$598.615,87, conforme discriminado

a seguir.

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO			AUTO DE	
INFRAÇÃO X JULGAMENTO				
Infração	Auto de Infração	Inf. Fiscal	J u l g a m e n t o	
01	119.263,08	119.263,08	119.263,08	Procedente
02	23.899,13	23.899,13	23.899,13	Procedente
03	6.587,70	6.587,70	6.576,60	Proc. em Parte
04	370.433,07	370.433,07	370.433,07	Procedente
05	6.553,52	6.553,52	6.438,68	Proc. em Parte
06	10.473,98	10.473,98	10.309,88	Proc. em Parte
07	357,43	357,43	357,43	Procedente
08	4.462,85	4.462,85	4.462,85	Procedente
09	4.587,35	4.587,35	4.587,35	Procedente
10	4.836,80	4.836,80	4.836,80	Procedente
11	201.368,95	201.368,95	201.368,95	Procedente
TOTAIS	752.823,86	752.823,86	752.533,82	

Quanto ao pedido para que as intimações sejam efetuadas e publicadas em nome dos advogados que subscreveram a defesa, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do procedimento, desde que as intimações ao autuado acerca do processo sejam realizadas em conformidade com o disposto no art. 108 do RPAF-BA/99.

Ante o exposto, voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 948 a 957, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Quanto à Infração 4, explica que a Cláusula segunda do Convênio ICMS 52/91 prevê a redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, de modo que a carga tributária seja reduzida de 7% para 4,1%, bem como nas demais operações interestaduais, de modo que a carga tributária seja reduzida de 12% para 7%.

Informa que, no período de janeiro a dezembro de 2013, os seus estabelecimentos paulista, catarinense e pernambucano remeteram mercadorias para sua outra filial situada na Bahia, com destaque de ICMS e sem a redução da base de cálculo prevista no Convênio citado. Em vista disso, informa que o estabelecimento baiano se creditou integralmente do ICMS destacado por ocasião das saídas citadas, tendo, por outro lado, reduzido a base de cálculo nas saídas subsequentes, conforme autoriza o Convênio ICMS 52/91.

Informa, ainda, que o fisco glosou parte dos créditos apropriados nas entradas, cujo montante consistiu na diferença entre o imposto destacado nos documentos de entrada e aquele devido por força da redução da base de cálculo.

Afirma que, ao juízo da fiscalização, independentemente do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, o direito à manutenção do crédito remanesce apenas com relação ao imposto devido pelo estabelecimento de origem à luz do referido Convênio, ou seja, 7% e 4,1%, ao invés de 12% e 7%, ponto de vista que foi acolhido pela decisão de piso.

Alega que tal entendimento não merece prosperar uma vez que a Cláusula quarta do Convênio ICMS 52/91 prevê a dispensa do estorno de crédito quando a saída subsequente seja beneficiada pela redução da base de cálculo de que trata o diploma normativo citado. Assim, conclui que a manutenção do crédito é ato lícito referendado pela cláusula citada.

Ressalta que deve ser afastada a interpretação que restringe a manutenção dos créditos ao imposto devido pelo estabelecimento de origem, pois tal entendimento violaria, na opinião do contribuinte, o princípio da não cumulatividade. Assegura que, embora a jurisprudência do STF seja pacífica no que tange ao aproveitamento proporcional do crédito, nessas hipóteses, existe a

possibilidade de a legislação autorizar creditamento do ICMS que incidiu na operação anterior, o que foi feito pelo Convênio ICMS 52/91.

Argumenta que o art. 23 da LC 87/96 prevê que o direito ao crédito da operação anterior surge com o destaque do ICMS na documentação fiscal que acompanha a mercadoria adquirida, o que é suficiente para garantir, ao contribuinte, a legitimidade da apropriação do crédito, independentemente da base de cálculo fixada no Convênio citado, única forma de observar o princípio da não cumulatividade.

Quanto à Infração 11, afirma que parte das operações de importação autuadas foram importadas pela Recorrente sob o regime de entreposto aduaneiro, nos termos do Decreto nº 6.759/09 e da IN 241/02 da Receita Federal. Explica que, por meio desse regime aduaneiro especial, permite-se a armazenagem das mercadorias importadas em local alfandegado, com a suspensão do pagamento dos tributos incidentes, até o seu ulterior desembaraço aduaneiro. Nestas hipóteses, explica que o beneficiário do regime é o consignatário da mercadoria entreposta, que é o responsável pela internação da mercadoria e pelo seu armazenamento em local alfandegado, onde poderá permanecer por até um ano. Nesse período, explica que essas mercadorias poderão ser comercializadas a diferentes adquirentes, o que se opera por meio do registro da DI e dos atos que daí se seguem.

Prossegue, explicando que nesse regime há três pessoas envolvidas: o exportador, o consignatário das mercadorias importadas e o adquirente. Na hipótese dos autos, afirma que a empresa Hultec Mercosur Ltda é a consignatária das mercadorias importadas, conforme se verifica nas DI's, especificamente nos conhecimentos de embarque e nas declarações de admissão em entreposto aduaneiro.

Nesse sentido, alega que a decisão recorrida merece ser reformada, pois os valores cobrados a título da AFRMM e de Capatazia/Armazenagem são suportados pelo consignatário beneficiário do regime, nos termos da Lei Federal nº 10.893/04 e da Lei 12.815/13, ou seja, as referidas despesas não são cobradas e debitadas da Recorrente, tal como exige o art. 17, inciso VI, "e" da Lei Estadual nº 7.014/96. Reproduz os artigos 4º e 10 da Lei Federal 10.893/04 para apoiar a idéia de que a Recorrente não é a responsável pelo recolhimento dessa contribuição. Assegura que o mesmo se opera com as quantias despendidas com capatazia e armazenamento.

Diante do exposto, conclui que a empresa Hultec é a única responsável pelas despesas aduaneiras citadas, não podendo, portanto, ser incluídas na base de cálculo do ICMS-Importação devido pela Recorrente.

Aduz, ademais, que as despesas aduaneiras citadas são calculadas sobre a remuneração do transporte aquaviário e sobre a atividade de movimentação das mercadorias nas instalações do porto. Considerando que as mercadorias autuadas correspondem a apenas 5% do total dos bens importados, defende que o recolhimento do ICMS sobre as ditas despesas aduaneiras deva observar esta proporcionalidade, o que reduziria o imposto lançado para um montante de 95% daquele ora exigido.

Alega ainda que, considerando ser adquirente de parte das mercadorias importadas pela Hultec, resta evidente que o valor das despesas aduaneiras já se encontra embutido no valor das mercadorias adquiridas.

Pede a procedência parcial da Infração 11.

Nesses termos, pede deferimento.

Às folhas 963/964, esta 2ª CJF deliberou por baixar o presente processo em diligência à inspetoria de origem, com vistas a que os autuantes adotassem as seguintes providências: 1) Esclarecer qual a origem das informações constantes da coluna "Desp.Aduan.", constante do demonstrativo de débito acostado às folhas 642/644 do processo, indicando de onde foi extraído tal valor, elaborando, se for o caso, um demonstrativo à parte na hipótese de esses valores resultarem da soma de dois outros; 2) Esclarecer se o valor do AFRMM, adicionado à base de cálculo do ICMS lançado, refere-se ao total relacionado aos CE-MERCANTE's, ou se o seu cálculo observou a

proporcionalidade entre a quantidade importada em cada DI, relativamente ao total; 3) Caso não tenha sido observada, pede-se que seja feito o demonstrativo de débito, calculando o AFRMM proporcionalmente à quantidade de mercadoria importada em cada DI.

Às folhas 969/970, os autuantes cumpriram a diligência, tendo informado que expediram Termo de Intimação para a Tigre S/A, anexo ao PAF, solicitando documentos fiscais, os quais foram entregues e se encontram gravados em mídia anexa ao PAF, juntamente com o Demonstrativo do Rateio do AFRMM.

Referente às solicitações do CONSEF, fazem as considerações que seguem.

Os valores referentes às Despesas Aduaneiras constantes às fls 642 à 644 do PAF foram extraídos da Planilha Auxiliar de Cálculo das Despesas Aduaneiras de 2013, acostada ao PAF, fls 645 a 648. Nesta planilha o valor total das despesas aduaneiras é o resultado da soma dos valores do AFRMM, mais dos valores da CAPATAZIA/ARMAZENAGEM, e quando houve, do valor da INFRAERO. O valor lançado nesta planilha, correspondente às despesas aduaneiras da DI nº 1301783236 foi de R\$1.402,00, quando o correto seria R\$2.108,04. Nos demais processos de importações os valores das despesas aduaneiras constantes na planilha de Demonstrativo – Recolhimento a menor do ICMS nas Importações, fls 642 a 644 do PAF, são os mesmos constantes na Planilha auxiliar de cálculo de despesas aduaneiras de 2013, fls 645 a 648 do PAF.

Informam, ainda, que o valor dos AFRMM's, adicionados às bases de cálculos do ICMS, lançados, referem-se aos totais relacionados aos CE-MERCANTE's. Os valores dos AFRMMs lançados na planilha auxiliar e depois transportados para a planilha de apuração do ICMS nas importações foram lançados na sua totalidade, não foi efetuado o cálculo da proporcionalidade entre a quantidade importada em cada DI, em relação ao total.

Para satisfazer o pedido do CONSEF, a ação fiscal elaborou planilha – Demonstrativo do Rateio do AFRMM, ora acostada ao PAF, impressa e em mídia eletrônica, de onde constam os valores proporcionais dos AFRMMs, rateio este baseado na proporção do valor do frete de responsabilidade da Tigre, em relação ao valor do frete total.

Às folhas 988/991, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, aduzindo o que segue.

Faz juntada de acórdão exarado pela 5ª JF, que julgou improcedente o Auto de Infração nº 206833.0006/17-7, que teve por objeto uma conduta análoga à descrita na Infração 4 do presente auto de infração. Explica que aquele órgão considerou, à luz do art. 111 do CTN, que a redução da base de cálculo, prevista na Cláusula Segunda do Convênio ICMS 52/91, é aplicável apenas, e tão somente, às peças integrantes dos conjuntos de irrigação que se enquadram na classificação da NCM 8424.81.21. Como as transferências, efetuadas pelas filiais da Recorrente, não se amoldavam àquela classificação, a referida autuação foi julgada improcedente. Reproduz trecho do acórdão citado (0201-05/17).

Defende que tal entendimento deve prevalecer em relação à Infração 4 desta autuação.

Argumenta que, ainda que essas mercadorias, transferidas separadamente, sejam ulteriormente revendidas como elementos integrantes dos sistemas de irrigação, entende que elas não são classificadas na NCM 8424.81.21, o que afasta a aplicação da redução da base de cálculo, prevista na Cláusula Segunda do Convênio 52/91, cujo texto transcreve.

Conclui, assim, que não se tergiversa que este benefício fiscal era aplicável à saída de conjuntos de irrigação (com todos os seus elementos integrantes) que, à luz da Nomenclatura Comum do Mercosul, aprovada pela Resolução 94, de 08 de dezembro de 2011, da CAMEX, eram, classificados na NCM 8424.81.21. Argumenta, contudo, que a controvérsia surge com relação aos elementos integrantes desses sistemas, vendidos ou transferidos separadamente, pois nessa hipótese a redução da base de cálculo somente se aplica aos elementos do sistema de irrigação, classificados na NCM 8424.81.21, entendimento esse que foi sufragado pela 5ª JF, já que se trata de norma concessiva de benefício fiscal, que se interpreta literalmente.

Argumenta que, se o Item 10.3 do Anexo II do Convênio ICMS 52/91 manteve a indicação de NCM

8424.81.21, ao lado da descrição das mercadorias submetidas à redução da base de cálculo, é evidente que a única forma de conjugar ambas as disposições literais é admitir a aplicação desse benefício fiscal aos elementos dos sistemas de irrigação classificados, à época, na NCM citada.

Explica que, se assim não for, permitir-se-ia a aplicação indiscriminada desse benefício fiscal, fugindo ao escopo da lei, pois há as mais variadas espécies de tubos e acessórios de PVC, com inúmeras e distintas aplicações.

Argumenta que, considerando o critério adotado pela fiscalização, um tubo ou acessório de PVC cuja nomenclatura possua o termo “irrigação”, mas que não se destine apenas ao emprego em sistemas de irrigação, também poderá ser inserido no aludido benefício fiscal. Lembra, aliás, que a Nota “1”, “c” e “g”, da Seção XVI da Tabela NCM, assinala, que essa seção não compreende os *“tubos semelhantes, de qualquer matéria, e os artefatos semelhantes de plástico”*.

Explica, ainda, que a Nota “2”, “a”, da Seção XVI, da Tabela NCM, prescreve que *“as partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos capítulos 84 ou 85, incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem”*.

Logo, conclui que, como as mercadorias objeto deste auto de infração não eram classificadas na NCM 8424.81.21, a redução da base de cálculo não era aplicável, o que leva à improcedência da Infração 04.

Às folhas 1004/1005, o Sujeito Passivo apresenta nova manifestação, aduzindo que, diferentemente do assinalado pelos autuantes, encaminhou, aos prepostos fiscais, os documentos solicitados, tendo sido disponibilizados no endereço eletrônico indicado à folha 1005. Sem prejuízo disso, informa que está juntando mais uma vez a documentação solicitada.

Argui que o preposto fiscal deixou de apresentar novo demonstrativo de débito com os valores proporcionais do AFRMM. Pede que os autos sejam remetidos novamente aos autuantes para conclusão da diligência.

Às folhas 1117/1118, esta 2ª CJF deliberou por baixar o feito em nova diligência, a fim de que os autuantes adotassem as seguintes providências. 1) Examinar a documentação acostada pelo Sujeito Passivo às folhas 1006/1115, avaliando se contém os elementos necessários para o cálculo da proporcionalidade para as DI's indicadas; 2) Caso positivo, efetuar o cálculo do ICMS proporcional ao peso da carga destinada à empresa Autuada, também em relação a essas DI's; 3) Ao final, apresentar um novo demonstrativo de débito, detalhando o valor devido mensalmente, para a Infração 11.

Às folhas 1126/1127, os autuantes cumpriram a diligência solicitada, informando que a Autuada não apresentou os documentos referentes à DI 13/2508236-0, o que impossibilitou de efetuar o rateio relativamente a tal operação de importação. Quanto às demais DI's indicadas, informa que foi apresentada a documentação pertinente.

Às folhas 1128/1136 acosta demonstrativo de débito refeito, com as totalizações mensais.

Às folhas 1142/1144, a Recorrente apresenta nova manifestação, reafirmando que apresentara a documentação solicitada. Alega, ainda, que o preposto fiscal equivocou-se ao incluir as DI's 13.0549483-2 e 13.1012327-8 na base de cálculo das operações autuadas, já que o ICMS incidente já havia sido liquidado pela empresa.

Explica que os próprios autuantes já haviam reconhecido tal quitação conforme folhas 810/832. Reproduz trecho da informação fiscal referida.

Pede que os autos sejam remetidos, mais uma vez, aos autuantes para que apresente novo cálculo da Infração 11, excluindo os valores relativos às DI's 13.0549483-2 e 13.1012327-8.

VOTO

O presente recurso tem por objeto apenas as infrações 4 e 11.

A Infração 04 descreve a conduta autuada como *“Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS,*

nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ...”. Conforme consta da peça inaugural do lançamento, trata-se de entradas, por transferências interestaduais, de conjuntos para irrigação, ou componentes para conjuntos de irrigação, operações contempladas com carga tributária reduzida para 4,1%, em relação às quais a empresa autuada tributou, na origem, integralmente, creditando-se, igualmente, de forma integral.

O sujeito passivo não negou os fatos que lhe foram atribuídos. Discute, contudo, a licitude da sua conduta, pois defende que a Cláusula Quarta do Convênio 52/91 dispensa a feitura do estorno. Argumenta, ainda, que a vedação ao creditamento feriria o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Examinando as situações que deram origem ao crédito lançado pela Recorrente, é possível constatar que se trata de transferências interestaduais com máquinas e implementos agrícolas, conforme demonstrativo de débito acostado às folhas 228/281. Tais operações são beneficiadas com a redução da carga tributária para 4,1% ou 7,0%, a depender da região de origem das mercadorias, conforme disciplina a Cláusula Segunda do Convênio 52/91, abaixo reproduzida.

“Cláusula segunda Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - nas operações interestaduais:

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 4,1% (quatro inteiros e um décimo por cento);

b) nas demais operações interestaduais, 7,0% (sete por cento).

...”

Como se pode ler, não se trata de norma autorizativa, mas de regra que se impõe a todas as operações mercantis que se enquadrem na hipótese descrita na cláusula citada. Assim, eventual destaque a maior do imposto na origem não pode ensejar o seu creditamento integral no destino, sob pena de malferir o disposto no § 7º do art. 309 do RICMS/12, cujo texto traz uma limitação expressa nesse sentido, conforme abaixo.

“Art. 309. 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:

...

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando (grifo acrescido), em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

...”

De fato, a compensação do débito atual com o crédito relativo às operações anteriores tem como pressuposto que este último (o crédito) seja resultado de uma incidência tributária, pois de nada valeria o legislador constitucional vedar o creditamento nas operações isentas e com não-incidência, se se admitir que o sujeito passivo pudesse livremente escolher para que unidade federativa vai destinar a arrecadação decorrente da sua atividade comercial.

Nesse sentido, a dispensa do estorno, prevista na Cláusula Quarta do Convênio ICMS 52/91, direciona-se, exclusivamente ao imposto “corretamente calculado” (nos termos do § 7º, acima), sendo inaceitável que a regra citada pudesse cancelar quaisquer valores outros que não aqueles calculados em conformidade com o texto da Cláusula Primeira do convênio.

Não se pode, portanto, concordar com a tese recursal de que “a não cumulatividade impõe a admissão do crédito, independentemente, do destaque a maior na origem”, pois a atribuição correta do crédito, em conformidade com o cálculo legal, é regra que compõe o conteúdo jurídico do princípio da não-cumulatividade, ao invés de negá-lo.

Deve-se ressaltar, contudo, que a jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que somente é possível fazer o enquadramento de determinada mercadoria no regime de benefício fiscal quando atender ao requisito da dupla identidade, qual seja, houver previsão normativa de sua descrição e da sua NCM.

Noto, contudo, que a única mercadoria que possui NCM enquadrado no Anexo I do Convênio 52/91 é a “REGISTRO ESFERA ...”, cujo NCM é “8481.80.95”. Já as demais mercadorias possuem NCM não previsto no Anexo 1 citado, conforme se pode constatar a partir da leitura da planilha “CREDITO ICMS A MAIOR CONVENIO 52-91”, na planilha “CREDITO ICMS A MAIOR”, na coluna “NCM”.

Assim, excludo da Infração 4 todas as demais mercadorias, exceto aquela de NCM “8481.80.95”, acima referido, reduzindo o valor do débito para R\$1.870,66, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
jan/13	0,00
fev/13	248,54
mar/13	278,86
abr/13	200,85
mai/13	298,03
jun/13	39,09
jul/13	0,00
ago/13	104,44
set/13	40,58
out/13	173,30
nov/13	301,53
dez/13	185,44
TOTAL	1.870,66

Quanto à Infração 11, o auto de infração descreveu como “*Recolhimento a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, ...*”. Conforme consta da peça inaugural, a empresa Tigre S/A não integrou as despesas aduaneiras à base de cálculo das operações de importações.

Mais uma vez, o sujeito passivo não negou o fato que lhe foi atribuído, tendo se limitado a discutir a licitude do procedimento adotado. Alega que as operações de importação autuadas se deram sob o “regime de entreposto aduaneiro”, o que afastaria a sua responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente na importação. Alega que o imposto deve ser exigido do consignatário, que é a empresa Hultec Mercosur Ltda.

Quanto à alegação de que as mercadorias foram importadas sob o regime de Entreposto Aduaneiro, é importante esclarecer que o Entreposto Aduaneiro é o regime fiscal que, uma vez deferido pela Receita Federal, permite o armazenamento da mercadoria importada em local alfandegado com a suspensão dos impostos federais, conforme prevê o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 241, de 06/11/2002, abaixo reproduzido.

“Art. 3º O regime de entreposto aduaneiro na importação permite a armazenagem de mercadoria em local alfandegado com suspensão do pagamento dos impostos incidentes.”

Não tem, contudo, qualquer efeito no âmbito do ICMS, até mesmo porque a concessão do regime, na importação, ocorre após o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, conforme dispõe o § 1º do art. 21 da IN citada, abaixo reproduzido.

“Art. 21. O regime de entreposto aduaneiro na importação será requerido com base em declaração de admissão formulada pelo beneficiário no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º O regime será concedido mediante o desembaraço aduaneiro das mercadorias constantes da respectiva declaração de admissão.
...”

De fato, com o desembaraço aduaneiro dá-se por ocorrido o fato gerador do imposto estadual,

tornando exigível a obrigação tributária então surgida, conforme art. 4º, inciso IX da Lei 7.014/96.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...
IX - do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior;
...”

Ademais, o prazo máximo para que as mercadorias permaneçam “entrepostadas” é de um ano, conforme prevê o art. 25 da IN SRF 241/02, abaixo reproduzido.

“Art. 25. A mercadoria poderá permanecer no regime de entreposto aduaneiro na importação pelo prazo de um ano, contado da data do desembaraço aduaneiro de admissão.

Ora, os fatos objetos da presente autuação ocorreram ao longo do exercício de 2013, conforme se lê na descrição dos fatos, à folha 01 do processo. Considerando que a lavratura do presente auto de infração se deu em 05/01/2015, já havia transcorrido tempo suficiente a que se verificasse o vencimento da obrigação tributária surgida com a importação, sendo dever do contribuinte fazer prova da quitação do imposto ora exigido.

Quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto, o exame das cópias dos comprovantes de importação acostados pelo contribuinte às folhas 665 a 692 dos autos (relativos às DI's 13/0178323-6, 13/0866763-5 e 13/1846438-4), indica que a empresa autuada, Tigre S.A. – Tubos e Conexões, figura como a importadora, em todas as três operações citadas, conforme folhas 650, 665 e 679.

Ora, sendo importador das mercadorias, é da Recorrente a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre a operação de importação, conforme inciso I do § 1º do art. 5º da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido.

“Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
...”

Ressalte-se que a responsabilidade pelo pagamento do imposto difere da responsabilidade pelo pagamento do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, pois o contribuinte dessa taxa é o consignatário, conforme destaca o sujeito passivo. Não se pode olvidar, contudo, que o proprietário da carga possui responsabilidade solidária, nos termos do art. 10, § 1º da Lei nº 10.893/04, conforme abaixo.

“Art. 10. O contribuinte do AFRMM é o consignatário constante do conhecimento de embarque.

§ 1º O proprietário da carga transportada é solidariamente responsável pelo pagamento do AFRMM, nos termos do art. 124, inciso II, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.
...”

Não é, todavia, dessa responsabilidade que trata o presente auto de infração, mas da responsabilidade pelo pagamento do ICMS-importação, cuja base de cálculo possui regra expressa no art. 17, inciso VI, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, a qual manda incluir adicional ao frete para renovação da marinha mercante na base de cálculo do imposto, conforme abaixo.

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

...
VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;
- b) o imposto sobre a importação;
- c) o imposto sobre produtos industrializados;
- d) o imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.);
...”

Quanto à proporcionalidade dos valores do AFRMM, acolho o demonstrativo de débito acostado às folhas 1128/1130, devendo, contudo, ser feita a exclusão das DI's nº 13.0549483-2 e 13.1012327-8, cujos valores não devem compor a base de cálculo das operações autuadas, já que o ICMS incidente já havia sido liquidado pela empresa, conforme reconheceram os próprios autuantes, à folha 871, quando da informação fiscal. Por equívoco, tais DI's voltaram a compor o novo demonstrativo de débito.

Assim, após o ajuste mencionado, a Infração 11 teve o seu valor reduzido para R\$26.475,60, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
jan/13	1.580,47
fev/13	778,16
mar/13	1.062,85
abr/13	8.082,11
mai/13	1.017,91
jun/13	1.852,55
jul/13	2.237,04
ago/13	1.259,63
set/13	1.477,95
out/13	2.462,99
nov/13	1.229,35
dez/13	3.434,60
TOTAL	26.475,60

Ex-positis, dou PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, reduzindo o débito total para R\$209.078,06, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA %
01	119.263,08	60%
02	23.899,13	60%
03	6.576,60	60%
04	1.870,66	60%
05	6.438,65	60%
06	10.309,88	60%
07	357,46	60%
08	4.462,85	60%
09	4.587,35	60%
10	4.836,80	60%
11	26.475,60	60%
TOTAIS	209.078,06	

VOTO DISCORDANTE (Infração 11)

Discordamos do entendimento adotado pela fiscalização para o alargamento do conceito de “despesas aduaneiras”, com a inclusão das despesas com estiva, capatazia, armazenagem, arqueação, etc... na base de cálculo do ICMS – Importação.

Entendemos que somente devem ser consideradas como despesas aduaneiras aquelas que são pagas à “aduana” (Receita Federal), ou seja, à repartição alfandegária, não podendo ser confundidas com despesas portuárias e, desta forma, armazenagem, capatazia, estiva e arqueação, dentre outras despesas não pagas à Repartição Fazendária, não devem integrar a base de cálculo do ICMS na importação, por não encontrar amparo na Lei Complementar nº 87/96 e por não serem juridicamente consideradas “despesas aduaneiras”.

Analisando a legislação de outros Estados, podemos constatar que não existe consenso do que seja “despesas aduaneiras”, tendo alguns Estados, como o caso da Bahia, incluído como “despesas aduaneiras” justamente o que outros estados declaram não serem despesas aduaneiras.

A Constituição, no artigo 155, parágrafo 2, XII, “i”, prevê que, com relação ao ICMS, cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Esta base de cálculo foi fixada no artigo 13, V, da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 114/2002, que assim prevê:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

.....

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras” (grifo não original).

A armazenagem, capatazia, estiva e arqueação constituem atividades a cargo de terceiros e, portanto, não são custos pagos à aduana (alfândega), e sim a agentes particulares.

Diante do exposto, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do ICMS dos valores referentes à capatazia e armazenagem.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207103.0001/15-3**, lavrado contra **TIGRE S/A. - TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$209.078,06**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, alíneas “f”, “e”, e “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 11) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, José Carlos Barros Rodeiro, Marcelo Mattedi e Silva, Tiago de Moura Simões e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Infração 11) – Conselheiro: Carlos Antonio Borges Cohim da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM DA SILVA - VOTO DISCORDANTE
(Infração 11)

LEÔNICIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS