

**PROCESSO** - A. I. Nº 281082.0040/16-8  
**RECORRENTE** - BRASKEM S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0087-03/18  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 23/04/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0050-11/19

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA. Razões recursais prejudicadas, em razão do recolhimento pelo sujeito passivo do débito, através do benefício da Lei nº 14.016/18. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS SOB CLÁSULA CIF. Nas operações de transferência de mercadoria, em que o frete não integra a base de cálculo, não há previsão legal para utilização do crédito fiscal por parte do tomador, a título de *ressarcimento* do débito em duplicidade (na base de cálculo e CTRC). Razões recursais não elidem a exação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 3ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0087-03/18, cujo Auto de Infração em lide fora lavrado para exigir o crédito tributário de R\$2.351.710,86, em razão de oito irregularidades, sendo objeto deste Recurso as infrações 01 e 05, sob acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$1.033.611,27, na condição de remetente, nas saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, conforme demonstrado às fls. 29/30 dos autos.

A Decisão recorrida considerou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$2.328.255,69, após rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito consignar que:

### VOTO

*O Autuante explicou ter ocorrido equívoco relacionado a infração 05. Disse ter caracterizado as operações de prestação de serviços de transportes como FOB, quando o correto seriam operações CIF. Retificou a respectiva descrição e o prazo de defesa ao contribuinte foi reaberto fl.186.*

*O defensor arguiu a nulidade desta infração no lançamento fiscal. Afirmou que tendo modificado a descrição da infração para fazer constar que o crédito fiscal indevido de ICMS relativo a frete de mercadoria, seria a preço CIF e não mais FOB, como originariamente descrito na peça acusatória, macula o lançamento com a pecha da nulidade.*

*Analisando a questão suscitada, verifico que não há qualquer irregularidade na retificação feita pelo Autuante. Não houve mudança no fulcro da autuação, nem tampouco na natureza da irregularidade apurada. A mudança na descrição do tipo da operação de transporte FOB para preço CIF foi devidamente seguida da reabertura do prazo de defesa ao autuado, que teve oportunidade e se manifestou, exercendo o contraditório e a ampla defesa, sem qualquer cerceio a respeito do fato.*

[...]

*O Autuado reconheceu o cometimento das infrações 02, 03, 04, 06 e 07, que ficam mantidas, considerando que a respeito das mesmas, não existe lide a ser julgada. Infrações procedentes.*

*No mérito, a infração 01 trata da aplicação de multa percentual de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido*

pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de agosto de 2013, no valor de R\$221.747,81

[...]

Considero ultrapassadas as objeções da defesa. As decisões dos tribunais superiores, assim como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes. Infração procedente.

A infração 05 acusa o autuado de ter utilizado 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.

Em sede de informação fiscal, o Autuante retificou a caracterização das operações de frete, que seriam a preço CIF e por equívoco constou originariamente no lançamento fiscal como preço FOB. Foi reaberto o prazo de defesa ao autuado, 60 (sessenta) dias, que exerceu o contraditório e a ampla defesa sobre a questão.

No mérito, o defendente alegou que possui direito ao crédito fiscal de ICMS sobre o serviço de transporte das mercadorias, seja porque arcou efetivamente com o imposto devido em tal operação, na qualidade de substituta tributária, seja porque suportou o encargo do próprio frete, em se tratando de vendas a preço CIF. Colacionou cópias das Notas Fiscais objeto da autuação e Conhecimentos de Transportes correlatos, bem como, elaborou Memórias de Cálculo de ICMS ST – Transportes para os exercícios de 2013 e 2014.

O Autuante explicou que, no presente caso, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas, a base do cálculo do ICMS fica limitada aos valores do custo da mercadoria, assim entendido como, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não adicionado o valor do frete. Ou seja, apesar de ser de responsabilidade do remetente, o frete, nas operações em preço, não compõe a base de cálculo da nota fiscal de transferência, não gerando o direito ao crédito fiscal. A nota fiscal é emitida considerando o custo da produção – sem o frete – e o conhecimento é que contém o destaque do imposto, pago por substituição tributária.

A controvérsia se instala devido ao entendimento do agente Fiscal de que, os custos dos transportes foram tomados e pagos pelo remetente das mercadorias, porém nas operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas, a base do cálculo do ICMS fica limitada aos valores do custo da mercadoria, não adicionado o valor do frete. Ou seja, apesar de ser de responsabilidade do remetente, o frete, nas operações em preço, não compuseram a base de cálculo da nota fiscal de transferência, não gerando o direito ao crédito fiscal.

Nesse caminhar, o entendimento estampado na acusação fiscal, decorre de operações de transferência para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, onde o valor da base de cálculo está disciplinado na Lei Complementar 87/96, art. 13, § 4º, que rege a matéria aqui em discussão.

Observo que em uma prestação de serviço de transporte a preço CIF, assim entendida, aquela prestação de transporte em que estejam incluídas no preço da mercadoria, as despesas de frete e seguro e sendo o transporte realizado por transportadora (para ficar-se adstrito à questão em lide) ele deve estar acobertado por Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, sendo que a Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, conterá o destaque do ICMS sobre o valor da operação própria do remetente e a expressão: “Frete incluído no preço da mercadoria” ou “Venda a preço CIF”. O Conhecimento de Transporte será emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS.

Acrescente-se que nas operações efetuadas a preço CIF, a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância da seguinte regra: tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente, se for contribuinte do imposto, vedada a sua utilização, como crédito fiscal, por parte do destinatário.

A norma posta, ao permitir o crédito fiscal consignado no CTRC, está indicando que, como tal frete foi incluído no custo da mercadoria vendida ou remetida, para que não haja pagamento em duplicidade, o contribuinte deve creditar-se do ICMS constante no CTRC. É, na realidade, um resarcimento para restabelecer a relação débito/crédito, em obediência ao princípio da não cumulatividade do imposto. Mas, tal situação, somente se concretiza com a inclusão do serviço de transporte no preço das mercadorias vendidas ou remetidas, pois a venda ou remessa da mercadoria encontra-se intrinsecamente ligada ao serviço de transporte. Em síntese, o que legitima o direito ao crédito do CTRC é o fato de que o mesmo, também esteja embutido na base de cálculo do ICMS da operação de venda.

Isto posto, ressalto que, embora a legislação tributária não vede o transporte com cláusula CIF em uma operação de transferência, a sua utilização pode desaguar em situação de difícil comprovação por parte do

contribuinte. Em uma transferência de mercadoria inexistem as figuras do “remetente – vendedor” e do “adquirente – comprador”, pessoas juridicamente distintas. Nela, não se observa um negócio jurídico mercantil, não havendo a mudança de titularidade da mercadoria, mesmo havendo a sua circulação física, que, conforme art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96 se constitui elemento para a ocorrência do fato gerador do imposto.

Portanto, uma operação de transporte de mercadorias por transferência com cláusula CIF, tem que se submeter à regência na norma regulamentar, sob pena do contribuinte arcar com o ônus de comprovar que no preço da mercadoria que foi transferida, estaria embutido o valor do frete pago, uma vez que a transparência do cumprimento desta obrigação, visa não somente o controle do Estado sobre sua receita nessas operações, bem como, dar ao contribuinte, que arcou com o seu ônus, respaldo legal para exercer o seu direito, o que me leva a não abrir discussão a respeito do princípio da não-cumulatividade do imposto, já que o regramento posto, se cumprido, não o desrespeita, ao contrário o segue na íntegra.

Assim, não é demais repetir, que o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, por competência constitucional, determina que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo das mercadorias produzidas, assim, entendido a soma dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, já que deve compatibilizar as diversas leis estaduais, em estrita obediência com a coerência do ordenamento jurídico nacional.

E esta regra, por óbvio e em obediência ao regramento da hierarquia das leis, foi reproduzida pelo Estado da Bahia na Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 8º, inciso II), já que não pode ser modificada por nenhuma lei estadual de acordo com os interesses de cada ente federativo.

Diante do ora exposto e ressaltando, inclusive, que frete com cláusula CIF se constitui despesa operacional de uma empresa e nunca o valor de custo de produção, ainda que o defensor tenha arcado com o pagamento do serviço de transporte, consoante preconiza o art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, não pode o contribuinte utilizar o crédito fiscal sobre a operação de transferência de mercadorias. Informo que este é o caminho trilhado por este CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0363-12/07, CJF nº 0455-12/07 e CS nº 0035-21/09. Concluo, portanto, pela procedência da infração 05.

Na infração 08, o autuado foi acusado de ter deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativamente a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas, nos meses de outubro e dezembro de 2013 e julho e outubro de 2014.

O defensor alegou que não existiam as divergências apontadas pelo fiscal, em relação à quantidade total de 47.729,00 kg de P056 – BUTADIENO. Explicou que as supostas omissões de entradas apuradas pelo fiscal decorriam, exclusivamente, de Ajuste Positivo de Estoque, feito através de lançamento contábil. Esclareceu que tais ajustes foram necessários em virtude da variação de inventário do produto P056 – BUTADIENO, o qual, tratando-se de gás inflamável, apresenta ganho de volume quando sujeito a determinadas circunstâncias de umidade, temperatura e pressão, de modo a crescer, em volume ( $m^3$ ), o estoque físico desta mercadoria, ao passo em que o estoque contábil permanece inalterado.

Considerando que após a análise dos fatos e documentos apresentados, o Autuante concordou com as alegações do defensor e opinou pela improcedência deste item do Auto de Infração, acolho as conclusões do Autuante e a infração 08 é improcedente

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 374/403 dos autos, relativo às infrações 1 e 5 do Auto de Infração. Contudo, posteriormente, às fls. 465, informa que aderiu ao Programa Concilia Bahia, instituído pela Lei nº 14.016/2018, desistindo parcialmente do Recurso Voluntário apresentado, renunciando, irretratavelmente, às alegações de direito sobre as quais se fundamenta, no que se refere ao total da infração 1 (R\$221.747,79) e parcial da infração 5 (R\$685.953,83, inerentes aos meses de abril, maio e dezembro/2014). Assim, o relatório da peça recursal restringe-se à exação 5.

Alega o recorrente ser inequívoco o direito a crédito fiscal de ICMS sobre o serviço de transporte das mercadorias, seja porque arcou efetivamente com o imposto devido em tal operação, na qualidade de substituta tributária, seja porque suportou o encargo do próprio frete, em se tratando de vendas a preço CIF, do que invoca o princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, cuja norma foi recepcionada no art. 19 da LC 87/96 e no art. 28 da Lei nº 7.014/96, ou seja, o direito de compensar o imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, não havendo qualquer restrição ao seu exercício, exceto nas

hipóteses constitucionalmente previstas.

Apresenta cópia de notas fiscais, objeto da autuação, e Conhecimentos de Transportes correlatos, bem como Memórias de Cálculo de ICMS ST – Transportes e Extrato dos pagamentos realizados pelo recorrente (fls. 434/459), do que, especificamente, a título de exemplo, cita o CTAC nº 1976, de modo a comprovar que havia recolhido o ICMS-ST, logo, suportado o custo do frete relativo à mercadoria transacionada sob cláusula CIF, conforme reconhecido pelo próprio autuante, não podendo negar o direito ao crédito fiscal ao recorrente.

Dessa forma, segundo o apelante, revela-se completamente insustentável, do ponto de vista jurídico, o entendimento do preposto fiscal e corroborado pela JJF, no sentido de negar o crédito de ICMS sobre serviços de transporte contratados pelo recorrente para transporte das suas mercadorias às suas filiais, sob o infundado argumento de que o frete, nas operações autuadas, não estaria compondo a base de cálculo do imposto devido, pois, tal interpretação afronta o princípio da não-cumulatividade, o que é inadmissível.

Salienta que a legislação de regência do ICMS, em momento algum, impõe o requisito de que o custo do frete seja inserido na base de cálculo da Nota Fiscal de saída de mercadoria para que haja o aproveitamento do crédito relativo à operação de transporte, mas, apenas que o contribuinte demonstre que efetivamente suportou o encargo relativo ao frete das mercadorias por ele circuladas (cláusula CIF), somado ao fato de que o ICMS incidente sobre os serviços de transporte contratados foi recolhido pelo próprio recorrente, na qualidade de substituta tributária, conforme determinação da legislação baiana. Portanto, não havendo impedimento legal à apropriação do crédito pelo recorrente, que arcou efetivamente com o ônus do imposto incidente sobre os fretes.

Defende que a argumentação utilizada pela fiscalização e pelo órgão julgador parte de ilações teratológicas, completamente desprendidas de qualquer fundamento jurídico válido.

Ressalta que o preposto fiscal não observou que o estabelecimento autuado exerce a função de terminal, pelo que não cabe, neste caso, falar-se em “custo de produção”, nem tampouco inserção ou não do valor do frete no referido custo. E mesmo que não houvesse considerado o valor do frete na base de cálculo do tributo devido, o que não é a hipótese aqui encartada, o fato é que contratou e arcou com o ônus do frete das mercadorias, conforme cabalmente demonstrado, apondo a responsabilidade do custo do frete por parte do remetente nas notas fiscais respectivas, bem como comprovando, por meio dos conhecimentos de transportes correlatos, que o imposto relativo às operações de transporte já teria sido devidamente recolhido, mediante regime de Substituição Tributária.

Por fim, questiona: tendo contratado e arcado com o ônus do frete das mercadorias, se não se creditar desse imposto, quem o fará? O estabelecimento destinatário, que não contratou o serviço de transporte? Certamente que não. De mais a mais, se lhe for negado o direito de se creditar, o crédito restará perdido e haverá incidência cumulativa do imposto, o que é inadmissível.

Ante ao exposto, segundo o apelante, resta clara a improcedência da acusação consubstanciada através deste item do Auto de Infração.

Às fls. 465 dos autos, conforme já consignado, o recorrente atravessa expediente informando o pagamento de parte do crédito tributário, ao aderir ao Programa Concilia Bahia, instituído pela Lei nº 14.016/2018, desistindo parcialmente do Recurso Voluntário apresentado, renunciando, irretratavelmente, às alegações de direito sobre as quais se fundamenta, no que se refere ao total da infração 1 (R\$221.747,79) e parcial da infração 5 (R\$685.953,83, inerentes aos meses de abril, maio e dezembro/2014), do que anexa documentos probatórios às fls. 497 a 501 dos autos, cujos recolhimentos foram ratificados via extratos do SIGAT (fls. 503 a 511 dos autos).

Por fim, às fls. 513 a 521 dos autos, o recorrente reitera suas razões recursais relativas à infração 5,

do que ressalta exercer atividade de terminal do grupo petroquímico do qual faz parte, recebendo e remetendo matéria-prima entre as demais plantas industriais e, neste proceder, recebe dos demais estabelecimentos localizados na Bahia – através de dutovias próprias – diversos produtos utilizados na petroquímica, cuja base de cálculo obedece o disposto no inciso II do § 7º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida.

Ato seguinte, remete esses produtos para estabelecimentos do grupo localizados nos demais Estados, através de transporte marítimo e/ou rodoviário (arcando com o respectivo ônus do frete), obedecendo, desta vez, a disposição do art. 17, § 8º, I, do referido diploma legal, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, uma vez que o estabelecimento autuado não exerce atividade de produção, cujo valor (entrada mais recente) remeterá ao valor representativo do recebimento desta também em operação de transferência interna precedente (a qual ocorreu sob o parâmetro do custo da mercadoria), logo, desonerada de qualquer dispêndio a título de frete, haja vista o recebimento desta por dutovias próprias.

Assim, segundo o recorrente, considerando que a lei não exige o incremento da parcela do frete na base de cálculo da operação de saída subsequente, em transferência interestadual, o direito ao crédito dependerá exclusivamente da comprovação de que o contribuinte suportou o encargo do próprio frete, em se tratando de venda a preço CIF, a teor da sistemática da não cumulatividade preconizada pela Carta Magna, visto que apenas exceta à regra às hipóteses de operações isentas ou não tributadas.

Arguiu que, tendo contratado e arcado com o ônus do frete das mercadorias, se não creditar desse imposto, quem o fará? O estabelecimento destinatário, que não contratou/suportou o custo do serviço de transporte? Afirma que certamente, não! E se lhe for negado o direito de se creditar, o crédito restará perdido e haverá incidência cumulativa do imposto, o que é inadmissível.

Em seguida, o recorrente diz que logrou verificar que durante o exercício de 2013, em consonância com as prescrições da Lei 7.014/96, utilizou, como base de cálculo das operações de transferências, o custo da mercadoria produzida, que, por sua vez, foi calculado mediante a soma das rubricas custo variável, custo fixo e logística, esta última que nada mais significa que o próprio cálculo do valor gasto com o transporte rodoviário (frete) da referida mercadoria, do que exemplifica (fl. 519).

Assim, segundo o recorrente, ainda que reputasse correto o entendimento firmado pela JJF – o que diz considerar apenas por amor ao debate – é certo que mesmo assim faz jus ao crédito tributário sobre o valor do frete, tendo em vista que incluiu o respectivo valor na base de cálculo do imposto nas operações de transferência ocorridas ao longo do ano de 2013. Já em relação ao exercício de 2014, informa que optou por se beneficiar das reduções concedidas pela Lei 14.016/18 (Concilia Bahia), desistindo parcialmente da impugnação administrativa, quanto aos meses de 2014.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange às exações 1 e 5 do Auto de Infração.

De início, quanto à infração 1, relativa à exigência de multa percentual de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, no mês de agosto de 2013, no valor de R\$221.747,81, a análise das razões recursais resta prejudicada em razão do pagamento pelo recorrente do valor reclamado, efetivado através da Lei nº 14.016/2018, conforme documentos às fls. 498 e 500 dos autos, com benefício fiscal de redução de 70%, o que implica na desistência recursal e extinção do crédito tributário, nos termos previstos no art. 156, I, do CTN, conforme foi requerido pelo recorrente.

No tocante à Infração 5, pela qual se exige o valor de R\$1.033.611,27 em decorrência da utilização

indevida de crédito fiscal de ICMS sobre o frete, na condição de remetente, nas saídas por transferência a preço CIF (conforme corrigido pelo autuante e assimilado pelo recorrente), cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora (fls. 29/30), também o recorrente renunciou às razões recursais em relação aos meses de abril, maio e dezembro/2014, no valor nominal de R\$685.953,83, ao aderir ao Programa Concilia Bahia, instituído pela Lei 14.016/18 (fls. 497, 499 e 501). Assim, a análise da peça recursal restringe-se aos meses de janeiro, abril, maio e julho de 2013 da infração 5, no valor histórico de R\$347.657,33.

Para manutenção de tal irresignação em contraponto com o recolhimento parcial, o recorrente alega que, por se tratar de terminal do grupo petroquímico, recebe matérias-primas das demais filiais localizadas na Bahia (através de dutovias), cuja base de cálculo obedece ao disposto no inciso II do § 7º do art. 17 da Lei nº 7.014/96 (custo da mercadoria produzida) e, em seguida, as remete aos estabelecimentos do grupo localizados nos demais Estados, através de transporte marítimo e/ou rodoviário (arcando com o respectivo ônus do frete), obedecendo, desta vez, a disposição do art. 17, § 8º, I, do referido diploma legal (o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), já que o estabelecimento autuado não exerce atividade de produção.

Aduz o recorrente que o “valor da entrada mais recente”, aplicado nas operações interestaduais de saídas em transferência, nada mais é que o valor recebido em operação de transferência interna precedente, a qual ocorreu sob o parâmetro do custo da mercadoria, logo, desonerada de frete.

Assim, segundo o recorrente, considerando que a lei não exige o incremento da parcela do frete na base de cálculo da operação de saída subsequente, em transferência interestadual, o direito ao crédito dependerá exclusivamente da comprovação de que o contribuinte suportou o encargo do próprio frete, em se tratando de venda a preço CIF, em respeito ao princípio da não cumulatividade, visto que apenas exceta à regra às hipóteses de operações isentas ou não tributadas.

Em seguida, o recorrente diz que logrou verificar que durante o exercício de 2013, em consonância com as prescrições da Lei nº 7.014/96, utilizou, como base de cálculo das operações de transferências, o custo da mercadoria produzida, que, por sua vez, foi calculado mediante a soma das rubricas custo variável, custo fixo e logística, esta última que nada mais significa que o próprio cálculo do valor gasto com o transporte rodoviário (frete) da referida mercadoria, do que exemplifica (fl. 519).

Assim, segundo o apelante, ainda que reputasse correto o entendimento firmado pela JJJ – o que diz considerar apenas por amor ao debate – é certo que mesmo assim faz jus ao crédito tributário sobre o valor do frete, tendo em vista que incluiu o respectivo valor do frete na base de cálculo do imposto nas operações de transferência ocorridas ao longo do ano de 2013.

Portanto, em apertada síntese, estas são as razões recursais a serem analisadas, conforme a seguir:

Em que pese o recorrente paradoxalmente alternar em suas razões recursais que tais operações de transferências (tanto as internamente recebidas, quanto as remetidas em operações interestaduais), estarem “*desonerada de qualquer dispêndio a título de frete*”, conforme consignado à fl. 517 dos autos, e, ao mesmo tempo, afirmar que no custo da mercadoria produzida contém a rubrica *logística* “que nada mais significa que o próprio cálculo do valor gasto com o transporte rodoviário (frete) da referida mercadoria”, em momento algum comprovou, através de seus documentos fiscais, que o “frete estava incluído no preço da mercadoria”, eis que a simples indicação da modalidade de frete em cada operação, não garante a existência de valores de frete embutido.

Há de registrar que o art. 439, III, do RICMS/12, à época dos fatos geradores, determinava que no transporte de mercadoria cuja operação de circulação fosse realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, conforme o caso concreto, o transporte da mercadoria seria acobertado pela nota fiscal e pelo

conhecimento de transporte, devendo-se observar o seguinte:

a) a Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, conterá:

- 1 - o destaque do ICMS sobre o valor da operação própria do remetente, se devido;
- 2 - a expressão: "Frete incluído no preço da mercadoria" ou "Venda a preço CIF";

b) o Conhecimento de Transporte será emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS;

Deve-se registrar que nas operações com cláusula CIF, o tomador, aquele que paga o serviço de transporte, é o remetente. Em sentido contrário, no frete contratado com a cláusula FOB, compete ao destinatário da mercadoria o pagamento do custo do transporte.

Portanto, entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro, eis que o acordado é a entrega da mercadoria no estabelecimento do adquirente. Nesta hipótese, sob cláusula CIF, o frete necessariamente estará incluído no preço da mercadoria, constando da base de cálculo da operação ou como despesas acessórias debitadas ao adquirente.

Neste caso, o remetente, ao tributar o frete juntamente com a mercadoria, oferece ao sujeito ativo tributante o ICMS sobre o valor do frete e, simultaneamente, esse mesmo valor do frete é oferecido à tributação pelo prestador de serviço, ao emitir o Conhecimento de Transporte de Carga.

Assim, diante desta duplicidade de incidência sobre a mesma prestação de serviço de transporte, o remetente faz jus ao crédito fiscal destacado no CTRC, de forma a evitar o *bis in idem*. Porém, tal *ressarcimento* só é permitido no caso da operação com cláusula CIF, o que vale dizer: "*Frete incluído no preço da mercadoria*", cuja base de cálculo sujeita-se à tributação do ICMS, e coexiste o "*Conhecimento de Transporte emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS*", pois, caso não compusesse da base de cálculo da mercadoria (CIF), o remetente assim procedendo, estaria simplesmente anulando o débito do imposto devido na operação de prestação de serviço de transporte, não resultando em aferição pelo Estado da receita do ICMS que tem direito sobre o frete.

Nas operações de vendas, tanto sob cláusula CIF, assim como FOB, o contribuinte adquirente da mercadoria, o qual irá dar continuidade à operação comercial até o consumidor final, é que tem direito ao crédito fiscal do ICMS sobre o frete, pois ele é quem arcou com o ônus do frete, cujo custo deve compor o preço final do produto e, como tal, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS, ser deduzido do débito da operação subsequente.

Assim, na cláusula CIF, pela qual o valor do frete compõe simultaneamente na base de cálculo da mercadoria e no conhecimento de transporte, cabe apenas ao remetente o direito ao *ressarcimento* do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, o qual foi tributado em duplicidade. Porém, jamais o direito ao crédito do ICMS sobre o frete, pois este sempre será do contribuinte adquirente para dedução do débito subsequente na operação posterior da mercadoria, cujo ICMS é atrelado.

Entretanto, na situação sob análise, por se tratar de operações de transferência de produção própria, independentemente de o estabelecimento autuado se tratar de um terminal do grupo petroquímico, nas operações interestaduais de transferência de seus produtos deve ser obedecido o disposto no art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe que a base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, deve ser apenas "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento", como atesta o próprio recorrente, inclusive ao remeter ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Logo, neste caso, o valor do frete não está inserido na base de cálculo da operação de transferência.

Dessa forma, como não há previsão legal de inclusão do valor da prestação de serviço de transporte na base de cálculo das mercadorias, na hipótese de transferência de produtos fabricados pelo remetente, não há como aceitar o direito ao crédito fiscal pleiteado, conforme jurisprudência neste Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos: CS nº 0035-21/09; CJF nº 0363-12/07; CJF nº 0322-12/14; CJF nº 0374-12/14 (Relator: Conselheiro Daniel Ribeiro Silva); CJF nº 0336-11/15; CJF nº 0249-11/16 (Relator: Cons. Rodrigo Lauande Pimentel) e CJF nº 0338-12/17.

Não obstante, caso restasse inequivocamente demonstrado nos autos, o que não ocorreu, que houve realmente a inserção do montante referente ao frete na base de cálculo do ICMS relativo à mercadoria, haveria a possibilidade de resarcimento do montante de ICMS incidente sobre o referido frete, a fim de impedir o lançamento de débitos em duplicidade (isto é, o ICMS sobre o frete lançado na Nota Fiscal de saída da mercadoria e no Conhecimento de Transporte de Cargas).

Registre-se que o apelante anexa documentos fiscais (fls. 142/158), os quais não contém a informação prevista no art. 439, III, do RICMS/12, de modo a provar que o transporte da operação foi realizado a preço CIF, a exemplo de “*Frete incluído no preço da mercadoria*” ou “*Venda a preço CIF*”.

Por sua vez, às fls. 519 e 520, para justificar o recolhimento do ICMS exigido apenas em relação ao exercício de 2014, o recorrente alega que no exercício de 2013 utilizou como base de cálculo das operações de transferências o custo da mercadoria produzida, calculado mediante a soma das rubricas “custo variável, custo fixo e logística”, sendo que esta última significa o valor gasto com o transporte rodoviário (frete) da referida mercadoria, do que cita como exemplo a composição do preço unitário da mercadoria transferida na Nota Fiscal nº 1614 (fl. 142), relativa ao Conhecimento de Transporte nº 1976 (fl. 143), objeto da autuação, conforme dados extraídos do seu sistema contábil.

Do citado exemplo, à fl. 519, o recorrente apura o valor de R\$2.452,92 inerente à rubrica “logística”, que diz ser relativo ao “frete”, o que não restou comprovado, ainda mais porque o frete correlato é de monta de R\$1.638.180,85 (fl. 29), cujo ICMS exigido a título de crédito indevido é de R\$196.581,70, números estes que não se coadunam com a rubrica “logística”, no valor de R\$2.452,92, cuja terminologia corresponde a uma especialidade da administração responsável por prover recursos e informações para a execução de todas as atividades de uma organização.

Por derradeiro, a substituição tributária do ICMS sobre o frete em nada interfere na sistemática do crédito fiscal, anteriormente analisada, tratando-se apenas de uma transferência da sujeição passiva para o recolhimento do imposto, por uma questão legal e de interesse da administração tributária.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO DISCORDANTE

Comungando de entendimento não corroborado pelo ilustre relator, permito-me divergir parcialmente do seu posicionamento ante o presente processo, em especial no que diz respeito à competência de utilização do crédito do ICMS nas operações de saídas de produtos/mercadorias sob a cláusula CIF.

Inicialmente devo conceituar o que vem a ser o frete CIF: O **frete CIF** (cost, insurance and freight) “custo, seguro e frete” é quando o **frete** é pago na origem, ou seja, na venda ou outras operações, e aí estão incluídos o custo da mercadoria, o seguro de transporte que garante a mercadoria e o **frete** do transporte até o destino.

Seguindo esta conceituação temos que no frete CIF, o preço já está embutido no custo da mercadoria e é repassado ao cliente como um valor único. O fornecedor deve informar, na nota fiscal, que o frete é CIF. Assim, ele custeia o valor do frete e absorve todos os gastos sem que o

adquirente tenha de pagar custos adicionais. Neste tipo de operação, o adquirente não tem o direito de se creditar do ICMS sobre o valor do serviço prestado pelo fato de não ter suportado o seu custo diretamente.

Dentro dos conceitos e definições tributários, destaco o que dispõe a LC 87/96, no artigo 13:

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

(...)

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:*

(...)

*b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.*

Tratando do direito ao crédito sobre os serviços de fretes, quando praticados sob a cláusula CIF, assim define o RICMS BAHIA/2012:

*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:*

*V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados;*

É o que ocorreu no caso em lide. A Recorrente fez a remessa dos produtos sob a cláusula CIF e, comprovadamente, arcou com os custos inerentes aos serviços dos fretes, tendo atendido ao que dispõe ainda o RICMS no artigo 439, na forma seguinte:

*Art. 439. No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:*

*I - pelo remetente, em veículo próprio, locado ou arrendado, o documento fiscal que acobertar a circulação da mercadoria servirá, também, para acobertar o transporte, caso em que, na nota fiscal, além das demais exigências regulamentares, o remetente da mercadoria fará constar:*

- a) os dados do veículo transportador, para comprovação de que se trata de veículo próprio, locado ou arrendado;*
- b) a expressão: "Frete incluído no preço da mercadoria" ou "Venda a preço CIF";*
- c) a expressão: "Documento válido como Conhecimento de Transporte -Transportado pelo remetente";*

Em se tratando do direito ao uso do crédito do ICMS nas operações mercantis com a cláusula CIF, é de se destacar o voto proferido pela ilustre Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento em julgamento desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF Nº 0336-11/15

Como abaixo:

*Através do item 2 do Auto de Infração, a fiscalização exigiou 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 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:**

.....  
**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 vele explicita, 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.

Dai 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.

Convicto do direito que tem a Recorrente ao crédito do ICMS sobre o frete por ela suportado, discordando do ilustre Relator, voto pela IMPROCEDÊNCIA da Infração 05.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 281082.0040/16-8, lavrado contra BRASKEM S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.106.507,88, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “f” e VII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de R\$221.747,81, prevista no inciso II, “d” da mesmo artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo-se homologar os valores efetivamente recolhidos, inclusive os realizados através do benefício fiscal previsto na Lei nº 14.016/2018.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Fernando Antonio Brito de Araújo, Laís de Carvalho Silva, Ildemar José Landin, Elde Santos Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO –RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS