

PROCESSO - A. I. N° 269190.0001/17-0
RECORRENTE - BASF S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF n° 0092-02/18
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/12/2019

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0294-11/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL SOB CLÁSULA CIF. Na operação 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). 2. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Comprovado que o sujeito passivo não estava habilitado ao deferimento do pagamento do imposto em relação às mercadorias importadas, bem como os serviços prestados, relativos às notas fiscais complementares, iniciados antes do desembarque aduaneiro, devendo compor a base imponível da importação. Razões recursais não elidem as exações. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata, o presente processo, de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 2^a JJF - através do Acórdão JJF n° 0092-02/18, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, o qual fora lavrado em 29/09/17 para exigir o débito de R\$4.091.899,50, em razão da constatação de nove irregularidades, sendo objeto de impugnação pelo sujeito passivo as exações 4 e 8, a saber:

Infração 4 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$287.466,20, na condição de remetente, relativo ao frete de mercadorias saídas em transferência para estabelecimento localizado em outra unidade da federação, cujo valor do serviço não foi incluído, por determinação legal, na base de cálculo da operação, nos meses de novembro e dezembro/15; janeiro/março, maio e julho/dezembro/16.

Consta que o autuado adquire serviço de transporte interestadual de carga em operações de transferência de produto acabado para outras filiais do mesmo grupo empresarial situadas em outros estados, tendo o remetente se creditado indevidamente do ICMS referente a tais serviços, quando a base de cálculo da operação não inclui o preço do frete, por determinação do art. 17, §8º, da Lei 7.014/96, pois, nestes casos, apesar de ter arcado com o custo do frete, não é cabível o crédito, já que não existe saída subsequente tributada que o ampare.

Infração 8 - Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$135.676,35, devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento no período de: fevereiro a julho e outubro de 2015.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar o pedido de nulidade por constatar não haver vício a macular o lançamento de ofício e registrar que a impugnação se relaciona apenas às exações 4 e 8, já que o impugnante informa ter optado pelo pagamento das demais infrações.

No mérito, inerente à infração 4, a JJF concluiu que:

[...]

Na “operação a preço CIF” o frete é contratado pelo remetente e o seu valor compõe a base de cálculo da mercadoria vendida. O valor recebido do adquirente como pagamento da operação se reparte em: a) valor da mercadoria; b) valor equivalente ao frete. Portanto, há aqui já uma indireta tributação sobre o valor do frete, com repercussão na apuração periódica do saldo do ICMS a ser recolhido ao Erário. Ocorre que ao contratar

um transportador, este cobrará o valor do frete que, por ser uma operação tributável, conterá o destaque do ICMS incidente sobre a operação de transporte, a ser recolhido pelo transportador.

Portanto, na “operação a preço CIF” ocorre uma dupla tributação pelo mesmo serviço de frete, razão pela qual o contratante do serviço e remetente da mercadoria vendida a preço CIF se credita do imposto destacado no CTRC, de modo a corrigir a duplicitade e anular a anterior tributação sobre o valor do serviço de transporte composto no valor da operação, BC da saída da mercadoria, em privilégio da não cumulatividade do imposto.

Sem embargo, operação com mercadoria transacionada a preço CIF não se confunde com o conceito de “FRETE CIF” - neologismo arguido pelo Impugnante e sem existência na ordem tributária -, cujo critério querido pelo sujeito passivo implica em uso indevido de crédito de ICMS por simplesmente anular a tributação do serviço de transporte na operação de transferência, uma vez que, diferentemente do que ocorre na “operação de saída de mercadoria a preço CIF”, não há dupla tributação sobre o valor do frete. Este não compõe a base de cálculo do imposto debitado na NF da saída da mercadoria transferida a outro seu estabelecimento. Em verdade, a pretensão do sujeito passivo impossibilita que o Erário aufira qualquer valor sobre o serviço de transporte tributável que contratou.

Essa matéria não é novel no âmbito deste órgão administrativo judicante e tem várias decisões confirmando a impossibilidade de gozo de crédito fiscal como pretendido pelo Impugnante (citesse: Acórdãos CJF 0363-12/07, CJF 0455-12/07, CJF 0220-12/127 e CJF 0336-11/15) e a situação acima descrita se vê bem explicada no hipotético exemplo constante no voto do Acórdão CJF Nº 022012/12, transscrito do Acórdão JJF 0419-04-10, pois a pretensão do Impugnante nada tem a ver com os valores envolvidos na infração em apreço, como uso de crédito indevido.

[...]

Em casos como o presente, o Estado recebe o ICMS destacado no CTRC, mas, por força de lei, o sujeito passivo, estabelecimento industrial remetente da mercadoria transferida, não se credita do imposto relativo ao serviço de transporte porque sua pretensão não tem suporte legal. O valor do frete contratado é despesa não componente do custo da mercadoria transferida.

Por oportuno, observo que, interpretando a disposição contida no art. 13 da LC 87/96, o próprio Impugnante consente com o legislador afirmado que a BC de ICMS tomada como o “valor da operação” – que quando inclui o valor do frete verte-se em “operação a preço CIF” - determinado pelo inciso I do citado artigo “só deve ser aplicado quando a operação de saída ocorre em decorrência de um negócio jurídico comercial para outro estabelecimento que não tenha qualquer vinculação com o contribuinte” e que a BC tomada como o “custo da mercadoria” – sem possibilidade de inclusão do valor do frete contratado, como no presente caso, verte-se em “operação de saída a preço FOB”, ou melhor, não se permite falar em “operação de saída a preço CIF” – “mostra-se adequado para as operações interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular”.

Logo, quando ocorrer transferência com inclusão dos gastos com frete na formação do custo da mercadoria, tais gastos devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS incidente sobre operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, implicando no subsequente estorno do crédito, bem como também não há permissivo legal para o remetente contratante se creditar do ICMS destacado no CTRC relativo ao serviço de transporte para transferência de mercadoria a outro seu estabelecimento quando o valor da operação de transferência toma por BC o “custo da mercadoria” que é obtido sem computo do valor do frete.

Infração caracterizada

Quanto à infração 8, a JJF concluiu que:

A infração 08 cuida da falta de recolhimento de ICMS-Importação relacionado a 48 NFs relacionadas no ANEXO II (fl. 122). As três primeiras (NFs. 2973, 2976 e 2972, fls. 124, 125 e 126) possuem a natureza de “Compra para industrialização ou pr. Rural”, e as demais “Outras entradas (compl de custo de imp.).

De pronto, observo que identificando a falta de recolhimento de ICMS referente às três primeiras NFs relacionadas no demonstrativo suporte da exação fiscal, embora antes da lavratura do AI os autuantes tenham pedido informação a respeito (fls. 123), não foram atendidos no pleito.

O argumento defensivo para essa infração é que, conforme demonstra na peça defensiva (fls. 187/189), as NFs abrangem complementos de custos com importação e que por serem posteriores ao desembaraço aduaneiro - que segundo o Impugnante, finaliza-se com a liberação da mercadoria - não compõem a BC do ICMS-Importação, obrigação tributária que se extinguiria “com a exibição do comprovante de pagamento do imposto”.

Reproduzindo instrumento normativo do fisco paulista, o Impugnante subsidia a alegação com cópias de documentos, inclusive de NFs. Informa no quadro elaborado e descreve no texto defensivo que, além de algumas NFs serem complementares a importação de mercadorias sujeitas a ICMS deferido, tais custos – que sequer requerem as correspondentes NFs complementares que não deveria ter emitido - seriam: “custos com

armazenagem e seguro armazenagem, presença de carga, scanner de container, frete peso, desova e monitoramento de container, carregamento, armazenagem, despesas de terminal, demurrage, capatacias, despesas de terminal, despesas com estufagem, comissão, correios, despesas administrativas, liberação BL, supervisão de descargagrela, taxa ataque, taxa de utilização portuária, etc".

Por sua vez, os autuantes dizem que embora o Impugnante afirme que as NFs emitidas a título de complementação se relacionem a despesas fora da incidência do ICMS e incorridas após o desembarque aduaneiro, não comprova tal fato.

Ora, a relevância da atividade revisora administrativo em via processual contraditória está em evidenciar a verdade material que há de aparecer dos elementos autuados.

Nesse sentido, ainda que a verdade absoluta de um fato pretérito a ser extraída do processo seja um tanto utópica, importante observar que, especialmente no âmbito administrativo, diante da impossibilidade da observação concreta do pretérito fato a ser valorado, a sua verdade material como aspecto fundamental para a solução da controvérsia, há que surgir por verossimilhança em uma ordem de aproximação e probabilidade, como um extrato razoável de uma variedade relativa de elementos de prova, pontos de vistas e entendimentos expostos no curso processual de cognição probatória com moderado formalismo.

Nesse entendimento, considerando que a verdade material subjacente dos autos deve prevalecer sobre o formalismo processual, ponderando os argumentos das partes e analisando objetivamente os autos, convençõe da impertinência dos argumentos defensivos, pois ao contrário da sua pretensão, os elementos de prova autuados - inclusive os aportados pelo próprio Impugnante - informam uma verdade material diametralmente oposta ao seu propósito, senão vejamos.

A uma, porque declarando não haver oportunamente recolhido o ICMS Importação das aquisições internacionais das mercadorias constantes das NFs 2973 (Heanon 50%-Solution), 2976 (Persulfato de Sódio) e 2972 (Aluminum lactate solution), - fls. 364, 374, 381, respectivamente -, emitindo Guias para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GLMEs, afirmado basear-se em Certificados de Habilitação em face do Decreto 8.205/2013 (fls. 369, 375), a Resolução nº 179/11 (Retificada pelas Resoluções nºs 135/12 e 72/17- fl. 398) que habilita o sujeito passivo para diferir o "lançamento e o pagamento" do ICMS em algumas de suas operações, não contempla importações das mercadorias constantes das citadas NFs, de modo que o desembarque aduaneiro e a consequente liberação das mercadorias por parte do contribuinte autuado ocorreu mediante informações não condizentes com o seu direito. Logo, deixando de pagar a obrigação tributária, ainda que sabendo que os procedimentos prévios que efetuasse nesse sentido estivessem sujeitos à posterior homologação do fisco baiano.

Assim, mesmo ocorrendo antecipação de pagamento da obrigação tributária pelo sujeito passivo, não há falar em extinção do direito da Fazenda Pública a crédito tributário decorrente de ocorrência concreta de hipótese de incidência a ser devidamente lançado no prazo decadencial, em especial quando se trata de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação, como é o presente caso.

A dois, porque exemplificando com as NFs 3061 e 3094 (cópias aportadas pelo Impugnante às fls. 243 e 244) que informa emitidas em complemento à NF 2882 de importação de MEHQ 25KG, DI 14/2417279-0 (também sem destaque de ICMS alegando diferimento de pagamento não autorizado pela Res. 179/2011- fls. 237-240) delas não constam e tampouco há referência aos serviços correspondentes que o Impugnante informa no quadro elaborado na peça defensiva (Doc. 04).

As NFs descrevem a mesma mercadoria (MEHQ 25KG) e se referem a complemento de valor da NF de importação da mercadoria. Observo que ao confrontar as demais informações do quadro defensivo com os documentos aportados, vê-se semelhantes situações de incongruência. Exemplo: O Impugnante vincula a NF 3059 aos seguintes serviços: Presença de Carga / Ad Valorem Transporte / Seguro Armazenagem / Handing Terminal / Scanner de Container / Devolução de Container / Frete peso / Despesas de terminal / Armazenagem (fl. 189). Contudo se vê que a NF (fl. 370) registra um simples complemento de valor da mercadoria importada pela NF 2973, no caso HEANON 50%-solution 1000KG, que, como já exposto, o sujeito passivo diferiu indevidamente o pagamento do ICMS devido liberando a mercadoria da Aduana emitindo GLME sem respaldo em autorização legal para tanto.

A três, porque a despeito de os documentos aportados não comprovarem a alegação de que as NFs correspondem a custo/despesa pelos serviços que informa no quadro elaborado - a contrário sensu corroboram com a acusação fiscal -, ainda que as NFs correspondessem aos serviços referidos, não alterariam a exação, pois a normativa baiana (Lei 7.014/96: Art. 17, VI), repetindo a disciplina da LC 87/96, obriga a inclusão dos seus valores à base de cálculo do ICMS incidente na importação da mercadoria.

A quatro, porque ainda que a normativa do fisco paulista na qual o Impugnante subsidia suas alegações não tenha qualquer repercussão sobre o ICMS do Estado da Bahia - tributo envolvido neste PAF, tendo em vista que qualquer custo ou despesa envolvida com a mercadoria importada há que ter o correspondente documento de prova da efetivação do custo ou despesa realizada, de modo a identificar o momento da sua ocorrência, tendo em vista que alguns dos itens que relaciona, a exemplo de capatacias, armazenagem e remoção de mercadorias, podem ocorrer tanto depois, como antes do desembarque aduaneiro, por óbvio ululante, a desobrigação de

emissão de NF complementar admitida pelo fisco paulista para o seu ICMS – o que não é o caso, repito - há que sustentar-se em claras e objetivas provas documentais, o que definitivamente não se vê nos autos.

Infração caracterizada.

No Recurso Voluntário, de fls. 435 a 478 dos autos, o recorrente apresenta as seguintes alegações:

Que há precariedade em relação à acusação da infração 4, pois, na referida exação, a fiscalização concluiu que o crédito do frete na transferência não seria cabível por considerar, equivocadamente, que não existiu saída subsequente tributada.

Aduziu o recorrente que a confusão que gera a precariedade da acusação está na incongruência de duas afirmações, postadas como pressuposto de conclusão para justificar a acusação fiscal, uma vez que, em um primeiro momento, quer parecer que a fiscalização parte da premissa de que o crédito do ICMS da entrada deve ser calculado proporcionalmente ao custo da mercadoria produzida pelo recorrente – mercadoria que foi submetida à operação de transferência. Assim, partindo do pressuposto de que o valor do frete contratado para transferência dessas mercadorias não compõe a base de cálculo do ICMS dessa transferência, teria entendido o fisco que o crédito do ICMS decorrente dessa contratação do frete não poderia ser aproveitado pelo recorrente, conforme trecho a seguir:

Enquanto remetente, se creditou indevidamente do ICMS referente a tais serviços, quando a base de cálculo da operação não inclui o preço do frete, por determinação do parágrafo oitavo do Art. 17 da Lei 7.014/96.

Porém, em oposição e num segundo momento, quer parecer que essa acusação foi motivada pela assunção de uma falsa premissa de que a operação de transferência de mercadorias para outros estabelecimentos sediados em outros estados não seria tributada pelo ICMS e, por isso, os créditos decorrentes da entrada de mercadorias e serviços relacionados a essas operações não poderiam ser aproveitados:

Nestes casos, apesar de ter arcado com o custo do frete, não é cabível o crédito, já que não existe saída subsequente tributada que o ampare.

Assim, aduz não ter certeza se o que motivou a lavratura do auto de infração foi (i) o suposto fato de o frete contratado não compor o custo da mercadoria produzida ou (ii) o suposto fato de a operação de transferência não ser tributada.

Aduz que a confusão ainda se agrava na medida em que, seja por uma razão ou por outra, fato é que nenhuma delas parece fazer sentido, pois, como se sabe, o custo da mercadoria produzida não é baliza para medição do volume de crédito de ICMS a ser aproveitado e as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular são operações de regular incidência do ICMS, não havendo qualquer hipótese de desoneração.

Sustenta que esse apontamento já seria suficiente para determinar a nulidade do referido auto de infração por violação ao artigo 142 do CTN, eis que, na verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, deixou de determinar, com a clareza necessária que se exige, a matéria tributável, cuja precariedade do auto de infração é reforçada pelo fato de que nenhum dos dispositivos legais apontados como violados dispõem sobre as regras de aproveitamento ou de vedação de créditos de ICMS.

Em relação à infração 8, o recorrente também aduz a existência de precariedade da acusação, pois o fisco simplesmente confrontou as notas fiscais complementares com os recolhimentos de ICMS do recorrente, tendo deixado de *verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e determinar a matéria tributável*, como manda o art. 142 do CTN.

Salienta o apelante que, por serem custos que não compõem e nem poderiam compor a base de cálculo do ICMS-Importação, na verdade, sequer teria a obrigação de emitir tais notas fiscais complementares, e muito menos poderia a fiscalização exigir qualquer imposto relacionado com essas operações, tendo em vista que os valores devidos nas operações de importações foram devidamente pagos, do que destaca que, diante dos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária (arts. 5º, II, e 150, I, da CF/88), o tributo só é devido se verificada a ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência.

Assim, segundo o recorrente, o trabalho da fiscalização é precário pois não se debruçou minimamente sobre os documentos que supostamente teriam o condão de lastrear o lançamento tributário e, caso tivesse, teria verificado que se tratam de documentos que não suportam uma

operação que enseja tributação – e que sequer havia obrigação de o recorrente emitir notas fiscais.

Assim, também por este motivo, requer que seja reformada a Decisão recorrida para que seja reconhecida a precariedade do auto de infração, tendo em vista a violação aos preceitos do artigo 142 do CTN, com a consequente declaração da sua nulidade.

No mérito, em relação à infração 4, o recorrente salienta que o próprio Acórdão recorrido reconhece que o recorrente arcou com a despesa de frete, em que pese manter a rejeição ao aproveitamento do crédito por entender que não haveria suporte legal para tanto.

O apelante ressalta que os créditos sobre os serviços de frete para transporte interestadual de mercadorias de produção própria foram apropriados em atenção ao princípio da não cumulatividade e nos exatos termos dos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 e dos artigos 19 e 20 da LC nº 87/96, do que repete suas razões expostas a título de preliminares para, em seguida, afirmar que, considerando a dificuldade interpretativa gerada pela incongruência da descrição da acusação fiscal, não lhe resta alternativa senão apresentar as razões pelas quais entende que a apropriação dos referidos créditos de ICMS de serviços de transporte interestadual foi legítima e regular, diante dos seguintes entendimentos: **a)** legitimidade do crédito do ICMS; **b)** incidência do ICMS sobre a operação de transferência interestadual como reforço à legitimidade do crédito aproveitado; **c)** existência de critérios para definição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual não implica em não tributação ou isenção da referida operação, e, finalmente, **d)** evidente violação à não cumulatividade, tendo em vista que as únicas circunstâncias que autorizam a anulação do crédito da entrada de mercadorias dizem respeito à hipótese de isenção ou não incidência, o que claramente não acontece no presente caso.

Inerente ao primeiro tópico, o recorrente aduz que a legitimidade do crédito se refere ao ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de serviços de transporte interestadual contratado a preço CIF, conforme determinação do art. 439 do RICMS/BA, eis que o transportador procedeu ao destaque do ICMS sobre o valor da operação própria do remetente na nota fiscal de serviços, do que cita doutrina e legislação.

Aduz que, tendo havido o destaque e o recolhimento do imposto na prestação do serviço de transporte interestadual de mercadoria, é de direito se creditar do imposto destacado nessa operação, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, materializado no artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal, o qual foi recepcionado na LC 87/96 e Lei nº 7.014/96, eis que na operação a preço CIF os custos são suportados pelo contratante, que figura como substituto tributário, conforme art. 298 do RICMS-BA, do que salienta que o Acórdão recorrido reconhece que o Estado recebe o ICMS destacado no CTRC, mas veda o crédito do imposto relativo ao serviço de transporte, porque tal pretensão não teria suporte legal. Assim, diz que não há dúvidas de que tem direito ao crédito do ICMS cobrado em relação às operações anteriores que tenha resultado o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Destaca que a operação decorrente da contratação do serviço de transporte interestadual foi tributada, não sendo o caso, sequer, de aplicação do art. 20, §1º, da LC 87/96 que estabelece que não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Assim, o recorrente concluiu que os créditos de ICMS decorrentes do recebimento de serviço de transporte interestadual – em operação regularmente tributada pelo ICMS e cujo destaque do imposto foi devidamente realizado nos documentos fiscais correlatos –, são legítimos e originados na sistemática que garante a aplicação do princípio da não cumulatividade, logo, não havendo qualquer motivo legal e legítimo para vedar a sua apropriação.

No tocante ao segundo tópico, não obstante o Acórdão recorrido tenha adotado a premissa de que o frete contratado é despesa não componente do custo da mercadoria transferida, o recorrente sustenta que a única exceção para não compensação do crédito fiscal está prevista no art. 20, §3º,

II, da LC 87/96, que veda o aproveitamento de crédito na entrada da mercadoria ou recebimento de serviço quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, o que não se coaduna com a situação presente eis que as operações subsequentes, ou seja, as de transferência de mercadorias para outros estabelecimentos do recorrente sediados em outros estados da Federação são tributadas, conforme previstos no art. 12, I, da LC 87/96 e no art. 4º, I, da Lei nº 7.014/96.

Segundo o apelante, se a saída subsequente apontada pela fiscalização é uma operação tributada e se tal operação tem uma incidência regular e regulamentada, todos os custos que forem inerentes às operações próprias da empresa – custos que correspondam à entrada tributada de mercadorias ou serviços, como no presente caso –, devem ser passíveis de creditamento para fins de ICMS.

Diz que, na sistemática de apuração do ICMS, especialmente em razão do princípio da não cumulatividade, o que se tem é a apropriação de créditos em relação a tudo aquilo que o contribuinte adquire em operações tributadas (mercadorias, bens ou serviços) para abatimento de débitos de ICMS decorrentes de suas operações também tributadas, devendo ser estornados valores de créditos (e não um crédito específico) proporcionais às operações de saídas de mercadorias não tributadas pelo ICMS ou amparadas por isenção.

Assim, se o recebimento do serviço de transporte interestadual pelo recorrente foi tributado, o ICMS correspondente destacado nos documentos fiscais correlatos e se a saída subsequente – transferência interestadual de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular – também é regularmente tributada pelo ICMS, não há qualquer motivo para vedar a apropriação do crédito correspondente.

Quanto ao terceiro tópico, o recorrente sustenta que, ao contrário do quanto decidido pelo JJF, existência de critérios para definição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual não implica em não tributação ou isenção da referida operação.

Destaca que o fisco entende que o valor do frete contratado para transferência dessas mercadorias não compõe a base de cálculo do ICMS dessa transferência, logo, o crédito do ICMS sobre o frete não poderia ser aproveitado pelo recorrente.

Contudo, o apelante sustenta que tal entendimento não encontra amparo na legislação complementar, nem mesmo na legislação baiana, pois, definir critérios para a formação de base de cálculo não se confunde com isenção ou redução de base de cálculo – únicas exceções à aplicação do princípio da não-cumulatividade, previstas nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do §2º, do art. 155 da Constituição Federal.

Assim, segundo o recorrente, nas hipóteses de transferência para outros estabelecimentos do mesmo titular, não se poderia, sequer, falar em aplicação do conceito geral de “valor da operação” para determinação da base de cálculo dessa transferência – simplesmente, porque “operação”, no sentido de negócio jurídico mercantil, não há e, consequentemente, não há preço, mas apenas custo. Logo, considerar o custo da mercadoria produzida como base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular, não significa dizer que não há tributação ou que há isenção (ainda que parcial) do ICMS, para fins do aproveitamento (legítimo) do crédito de ICMS incidente sobre o frete nas operações a preço CIF.

Aduz que não pode a definição de critérios para o estabelecimento a base de cálculo, o que ocorre justamente em razão da especificidade dessas operações, ser considerado como definidora de alguma hipótese de não tributação ou de isenção, ainda que parcial. A incidência e tributação, no presente caso, é integral e se dá sobre uma base de cálculo estabelecida pela legislação complementar e pela legislação estadual, sobre a qual não incide qualquer norma de redução ou isenção. Portanto, nessa circunstância, não há como negar o direito ao crédito ao recorrente, pois as únicas condicionantes para apropriação do crédito são: *i*) ser a operação de entrada tributada pelo ICMS e *ii*) ser a operação de saída tributada pelo ICMS em operação normal e regular, conforme ocorreu no presente caso.

Portanto, segundo o apelante, o que fez o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, reproduzido pelo art. 17, § 8º da Lei 7.014/96, foi definir os parâmetros para a formação da base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular, o que não implica qualquer benefício fiscal concernente à não tributação, a autorizar a anulação do crédito da entrada de mercadorias pretendida pela fiscalização, devendo a autuação fiscal ser cancelada.

No quarto tópico, o recorrente alega violação à não cumulatividade, tendo em vista que as únicas circunstâncias que autorizam a anulação do crédito da entrada de mercadorias dizem respeito à hipótese de isenção/não incidência, o que claramente não acontece no presente caso, eis que as operações foram tributadas, em que pese na base de cálculo a despesa com o frete ter sido excluída por expressa previsão legal que define a base de cálculo nesse caso de transferência, determinação esta que não se confunde com qualquer tipo de benefício fiscal, seja ele relativo à não tributação ou à isenção (ainda que parcial), do que reitera que a Constituição Federal estabelece o princípio da não-cumulatividade que funciona para evitar a incidência do ICMS em cascata, cujas únicas exceções são isenção e não-incidência. Cita doutrina e jurisprudência.

Assim, por todos esses motivos, o recorrente sustenta que merece ser totalmente cancelada a quarta infração, seja pela correição da utilização do valor do custo da mercadoria como base de cálculo das operações interestaduais de transferência para estabelecimentos da mesma titularidade, seja porque o princípio da não cumulatividade é soberano e as únicas duas exceções que admitem o estorno de créditos dizem respeito à saída de mercadorias com isenção, ainda que parcial e não incidência, e as mercadorias em questão foram inequivocamente tributadas nas saídas interestaduais.

Quanto ao mérito da infração 8, alega o recorrente que também merece ser totalmente cancelada, pois tratam-se de notas fiscais complementares por ele emitidas para abranger complementos de custos com importação que não compõem a base de cálculo do ICMS-Importação, pois posteriores ao desembarço aduaneiro e, consequentemente, jamais poderiam ser objeto de lançamento, do que apresenta planilha.

Diz que as faturas discriminam os serviços prestados ao recorrente, bem como revelam que os serviços foram prestados meses após o desembarço aduaneiro e que os custos complementares que ensejaram a emissão das notas complementares dizem respeito a custos com armazenagem e seguro armazenagem, presença de carga, scanner de container, frete peso, desova e monitoramento de container, carregamento, despesas de terminal, demurrage, capatacias, despesas de terminal, despesas com estufagem, comissão, correios, despesas administrativas, liberação BL, supervisão de descarga-granel, taxa ataero, taxa de utilização portuária, etc.

Reitera que tais custos não compõem e nem poderiam compor a base de cálculo do ICMS-Importação, pois posteriores ao desembarço aduaneiro, de modo que, na verdade, não deveria sequer ter emitido as notas fiscais complementares e menos ainda poderia o fisco exigir a diferença de ICMS-Importação.

Aduz que a emissão de nota fiscal complementar não é suficiente para autorizar a cobrança pretendida, quando se está fora do campo de incidência do ICMS-Importação e, inclusive, a obrigação tributária já se extinguiu pelo pagamento (art. 156 do CTN).

Destaca que, para fins de importação, a base de cálculo do ICMS será a soma do valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, do imposto de importação (“II”), do imposto sobre produtos industrializados (“IPI”), do imposto sobre operações de câmbio (“IOF”), e de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, conforme previsto nos arts. 17, VI, § 1º e 18 da Lei nº 7.014/96. Contudo, há que se considerar que o critério temporal para a exigência do ICMS na importação é o desembarço aduaneiro, conforme previsto no art. 12, IX, §2º da LC 87/96 e art. 332 do RICMS/BA.

Aduz que, o art. 77 do Decreto nº 6.759/09, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, de fiscalização, controle e a tributação das operações de comércio exterior, aponta

quais operações ocorrem antes do desembarço aduaneiro da mercadoria.

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7o, aprovado pela Decisão CMC no 13, de 2007, internalizada pelo Decreto no 6.870, de 4 de junho de 2009):

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Portanto, todas as operações que ocorrerem após as acima mencionadas serão consideradas operações pós-desembarço, que não podem ser incluídas na base de cálculo do ICMS-Importação, sob pena de descompasso com a materialidade do tributo, visto que a obrigação tributária nasce com a importação e qualquer despesa posterior ao despacho aduaneiro não diz respeito à importação, mas ao tratamento da mercadoria dentro do território nacional.

Reafirma que essa é a situação dos custos adicionais para os quais foram emitidas as notas fiscais complementares em questão, pois todos foram incorridos após o desembarço aduaneiro, não estando ligados ao *i*) transporte da mercadoria importada até o porto alfandegado de descarga onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; *ii*) os gastos relativos à carga, descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada ao porto alfandegado, e; *iii*) o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos itens *i* e *ii*.

Repisa que a obrigação tributária de pagar o ICMS nasce com a importação, que, por sua vez, se aperfeiçoa com o desembarço aduaneiro. Após a chegada ao porto alfandegado de descarga, o fato gerador do ICMS já aconteceu e a obrigação tributária já se extinguiu pelo pagamento (art. 156 do CTN), inclusive com a liberação das mercadorias pelas autoridades alfandegadas.

Ressalta que nos termos do § 2º do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, consumado o desembarço aduaneiro, a liberação das mercadorias importadas condiciona-se à exibição do comprovante de pagamento do imposto, extinguindo-se a obrigação tributária do contribuinte.

Salienta que, caso os contribuintes tivessem que emitir uma nota fiscal complementar de ICMS, com o respectivo pagamento do imposto, a cada pagamento adicional por armazenagem e seguro armazenagem, scanner de container, frete peso, monitoramento e desova de container, carregamento, despesas de terminal, demurrage, capatacias, despesas de terminal, despesas com estufagem, comissão, correios, despesas administrativas, liberação BL, supervisão de descarga-granel, taxa atáero, taxa de utilização portuária, etc., as importações seriam simplesmente inviabilizadas.

Registra que tais gastos não são despesas aduaneiras, que refletem o custo da importação da mercadoria, pois eles refletem o custo da mercadoria após o desembarço e até a entrada no estabelecimento, do que cita *Decisão Normativa CAT 06, de 11-09-2015*.

O recorrente reconhece que, uma vez se tratando de despesa ou situação que não requer a emissão de nota fiscal complementar, não deveria ter emitido tais documentos; todavia, a emissão não autoriza a exigência de ICMS pela fiscalização sem previsão legal para tanto, em respeito ao princípio da verdade material e da tipicidade tributária.

Destaca ainda que, dentre os casos autuados, há operações de importação de mercadorias sujeitas ao diferimento do ICMS, pelo qual se transfere o lançamento e o pagamento do tributo para etapa posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (Notas Fiscais nºs 2972, 2973 e 2976).

Portanto, segundo o recorrente, não estando as despesas que ensejaram a emissão de nota complementar dentre os gastos ligados ao transporte da mercadoria importada até o porto

alfandegado de descarga, não há diferença de ICMS a ser recolhida aos cofres públicos.

Em outra vertente, o recorrente alega excesso na imposição de multa de 60% sobre os débitos de ICMS exigidos, do que entende fixada em patamar que torna a cobrança confiscatória, vedada pela Constituição Federal, sob pena de violação ao direito de propriedade. Cita jurisprudência.

Por fim, requer o provimento do Recurso Voluntário, para que seja reformada a Decisão recorrida, reconhecendo a nulidade do Auto de Infração por violação ao artigo 142 do CTN e, subsidiariamente, que seja cancelado integralmente o Auto de Infração, como também, ainda subsidiariamente, seja ao menos reconhecido o excesso na constituição do crédito tributário, cancelando-se parcela da autuação.

Na assentada de julgamento ocorrido em 27/03/2019, este Colegiado discutiu acerca das rubricas que deveriam compor ou não a base de cálculo do ICMS no desembarço aduaneiro, após se verificar que o STJ já entendeu que alguns serviços, como armazenagem e capatazia não devem ser computados na base de cálculo do ICMS [AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.249.528 – RS (2018/0035753-7)], ao passo que a Lei nº 7.014/96, em seus artigos 17, § 1º, e 18, determina que tais serviços devem ser inseridos na base de cálculo. Assim, a maioria dos Conselheiros decidiu pela necessidade de Parecer da PGE sobre a matéria, de modo a especificar quais as rubricas deverão compor da base de cálculo do ICMS sobre importação, pelo qual o processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS.

Às fls. 546 a 548 dos autos, consta Parecer PROFIS-NCA- AGF nº 070/2019 que, após partir da norma constitucional que prevê a incidência do ICMS também sobre a importação de bens e mercadorias, bem como delegando à lei complementar a definição da base de cálculo (art. 155, § 2º, IX, “a”, e XII, “i” da CF), ressalta o cumprimento da definição da base de cálculo no art. 13, V, “e” pela Lei Complementar nº 87/96, no qual dispõe que *“quaisquer outros impostos, taxas contribuições e despesas aduaneiras”* devem integrar a base de cálculo do imposto.

O citado parecer diz, ainda, que dentro da competência constitucional delegada aos Estados e seguindo as diretrizes também firmadas pela lei complementar, no art. 17 da Lei nº 7.014/96, que regulamenta o ICMS no âmbito do Estado da Bahia, consta a detalhada identificação dos itens que integram a base de cálculo do ICMS importação, na qual destaca a alínea “e”, que especifica: *“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”*.

Registra o aludido parecer que a legislação estadual apenas detalha a expressão “despesas aduaneiras” prevista na Lei Complementar nº 87/96 como parte integrante da base de cálculo do imposto em questão, uma vez que o legislador federal empregou este conceito amplo, deixando sua definição a critério do poder instituidor e regulamentar dos Estados.

Observa que os serviços compreendidos como aduaneiros são todos aqueles relativos ao processo de desembarque e desembaraço da mercadoria, os quais são de competência da União, conforme regra do art. 21, inciso XII, alíneas “c”, “d” e “f” da CF/88, que poderá prestá-los diretamente ou repassá-los a particulares, por meio de autorização, permissão ou concessão.

Assim, segundo o Parecer da PGE/PROFIS, despesas aduaneiras podem se entender por todos os valores despendidos pelo importador com tais serviços, seja, eles prestados diretamente pela repartição alfandegária ou por particulares mediante concessão, estando aí incluídos despesas com transporte, seguro, armazenagem, capatazia, gastos até o efetivo desembaraço aduaneiro da mercadoria.

Salienta que não cumpre ao intérprete restringir conceitos não limitados pelo legislador, pois, caso a intenção legislativa na LC 87/96 fosse adotar como parcela integrante da base de cálculo do ICMS-importação apenas as despesas pagas diretamente à repartição alfandegária, o tê-lo-ia feito expressamente e não utilizaria a abrangente expressão despesas aduaneiras. Assim o fazendo, como já exposto, deixou ao critério do legislador estadual a definição de tais despesas.

Por fim, ressalta que as decisões do STJ a respeito do tema não têm força vinculante e *erga*

omnes. Logo, não tem o condão de se sobrepor a expressa previsão da legislação estadual vigente, que no art. 17, VI, “e” da Lei nº 7.014/96 inclui expressamente na base de cálculo do ICMS importação as citadas rubricas.

Dessa forma, a PGE/PROFIS, através da sua Procuradora, Dr.^a Ângeli Maria Guimarães Feitosa, concluiu que as decisões até então proferidas pelo STJ em nada interferem na vigência da norma local que, com pleno respaldo constitucional e na LC nº 87/96, expressamente delinea o conceito de despesas aduaneiras para efeitos de identificação da base de cálculo do ICMS importação, a qual deve ser observada pelo Fisco estadual, cujo opinativo foi acolhido pela Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Dr.^a Paula Gonçalves Morris Matos.

Na sessão de julgamento realizada em 17/07/2019, esta 1^a Câmara de Julgamento Fiscal discutiu acerca das provas documentais anexadas pelo recorrente, relativas à infração 8, não se chegando a um consenso se a “Data de Entrada: 20/11/2014” diz respeito ao início da prestação de serviço, objeto da fatura, ou à chegada da mercadoria no porto. Assim, diante de tal dúvida, o PAF foi convertido em diligência à Gerência de Análise de Incentivos Fiscais e Comércio Exterior (GEINC) para que, diante das provas documentais constantes dos autos, informe se as mesmas comprovam sua alegação de que as faturas discriminam os serviços prestados ao recorrente, meses após o desembaraço aduaneiro, ou se depõe contra este argumento, tendo em vista a “Data de Entrada”, nela consignada.

À fl. 555 dos autos, em resposta aos questionamentos, preposto fiscal lotado na GEINC informa:

- 1) *Se a data da entrada, 20/11/2014 diz respeito ao início da prestação de serviço, ou à chegada da mercadoria no porto.*

Podemos afirmar que a data de 20/11/2014 diz respeito ao início da prestação do serviço de armazenagem. Agora, se coincide com a data da chegada da mercadoria no porto, muito provavelmente que sim, visto que não é nada razoável, a título de custo, a mercadoria permanecer por um tempo dentro do navio ancorado. Mas, certo também é que a data de início da prestação do serviço ocorreu antes do desembaraço aduaneiro, que foi em 15/12/2014.

- 2) *Se as faturas discriminam os serviços prestados ao recorrente, meses após o desembaraço aduaneiro ou a partir da data da entrada, nela consignada.*

Considerando a nota fiscal de entrada nº 2.882, a título de exemplo, emitida pela recorrente em 23/12/2014, que registrou a entrada da mercadoria no estabelecimento e as faturas nº 178532 e nº 175766 emitidas pela empresa Indaiá Logística Internacional comprovam que a mercadoria esteve armazenada pelo período de 20/11/2014 a 23/12/2014.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1^a instância, no que tange às exações 4 e 8 do Auto de Infração.

De início, quanto à infração 4, da análise das razões preliminares de que há precariedade em relação à acusação, pois, a fiscalização concluiu que o crédito do frete na transferência não seria cabível por considerar, equivocadamente, que não existiu saída subsequente tributada, temos a esclarecer que o recorrente demonstra conhecimento da acusação fiscal e exerce plenamente seu direito de defesa, logo, não há como acolher a nulidade da infração, eis que não se declarará a nulidade sem prejuízo, como previsto no §2º, do art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Ademais, conforme consta da peça vestibular, a acusação encontra-se devidamente precisa, inexistindo qualquer omissão ou disfunção, consoante acusação a seguir demonstrada:

INFRAÇÃO 4 -01.02.68

Utilizou indevidamente, na condição de remetente, crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias saídas do estabelecimento em transferência para outro estabelecimento localizado em outra unidade da federação, cujo valor do serviço não foi incluído, por determinação legal, na base de cálculo da operação.

O autuado adquire serviço de transporte interestadual de carga em operações de transferência de produto acabado para outras filiais do mesmo grupo empresarial situadas em outros estados. Enquanto remetente, se creditou indevidamente do ICMS referente a tais serviços, quando a base de cálculo da operação não inclui o preço do frete, por determinação do parágrafo oitavo do Art. 17 da Lei 7.014/96. Nestes casos, apesar de ter

arcado com o custo do frete, não é cabível o crédito, já que não existe saída subsequente tributada que o ampare.

Registre-se que a expressão “*já que não existe saída subsequente tributada que o ampare*” diz respeito ao *frete* e não à operação de mercadoria, numa simples interpretação do texto.

Portanto, rejeitada a preliminar de nulidade da infração, conforme pleiteado pelo recorrente, eis que o lançamento está perfeito, inexistindo qualquer violação ao art. 142 do CTN.

No mérito, ainda em relação à infração 4, verifica-se que o recorrente sustenta sua tese recursal de que a apropriação dos créditos de ICMS de serviços de transporte interestadual foi legítima e regular, diante dos seguintes entendimentos:

- a) legitimidade do crédito do ICMS;
- b) incidência do ICMS sobre a operação de transferência interestadual como reforço à legitimidade do crédito aproveitado;
- c) existência de critérios para definição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual não implica em não tributação ou isenção da referida operação, e, finalmente,
- d) evidente violação à não cumulatividade, tendo em vista que as únicas circunstâncias que autorizam a anulação do crédito da entrada de mercadorias dizem respeito à hipótese de isenção ou não incidência, o que claramente não acontece no presente caso.

Da análise destas razões, verifica-se que todas se resumem a única alegação de legitimidade do crédito, já que o recorrente diz que os créditos de ICMS sobre o serviço de transporte interestadual – em operação regularmente tributada pelo ICMS e cujo destaque do imposto foi devidamente realizado nos documentos fiscais correlatos –, são legítimos e originados na sistemática que garante a aplicação do princípio da não cumulatividade, logo, não havendo qualquer motivo legal e legítimo para vedar a sua apropriação. Assim, neste diapasão tais razões serão analisadas conjuntamente.

No caso presente, é indubitável o fato de que o frete não está compreendido na base de cálculo das operações de transferências interestaduais, inclusive por determinação legal.

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;

Saliente-se 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 no “*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, haja vista a prestação interestadual de serviço de transporte ter iniciado no Estado da Bahia.

Nas operações de vendas, tanto sob cláusula CIF 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, a 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 (não cumulatividade do ICMS).

Entretanto, na situação sob análise, por se tratar de operações interestaduais de transferência de produção própria 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”. Logo, neste caso, o valor do frete não está inserido na base de cálculo da operação de transferência.

Dessa forma, nesta hipótese, como não há previsão legal de inclusão do valor da prestação de serviço de transporte na base de cálculo das mercadorias transferidas, não há direito ao crédito fiscal pleiteado (*ressarcimento*), 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; CJF nº 0336-11/15; CJF nº 0249-11/16 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 *ressarcimento* 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).

Diante de tais considerações, mantém-se a Decisão recorrida pela subsistência da infração 4.

Inerente à exação 8, na qual se exige o ICMS de R\$135.676,35 devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, nos meses de fevereiro a julho e outubro/2015, conforme demonstrado às fls. 122 dos autos, o recorrente alega que se trata de notas fiscais complementares, emitidas para abranger complementos de custos com importação que não compõem a base de cálculo do ICMS-Importação, pois posteriores ao desembarque aduaneiro e, consequentemente, jamais poderiam ser objeto de lançamento, do que apresenta planilha, às fls. 466/468 dos autos, relacionando notas fiscais de importação às notas fiscais complementares, comparando suas respectivas datas de emissão.

Diz que as faturas discriminam os serviços prestados ao recorrente, meses após o desembarque aduaneiro e que os custos que ensejaram a emissão das notas complementares referem-se a armazenagem e seguro, presença de carga, scanner de container, frete peso, desova e monitoramento de container, carregamento, despesas de terminal, demurrage, capatacias,

despesas com estufagem, comissão, correios, despesas administrativas, liberação BL, supervisão de descarga-granel, taxa ataero, taxa de utilização portuária, etc.

Destaca que, para fins de importação, a base de cálculo do ICMS será a soma do valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, do imposto de importação (II), do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto sobre operações de câmbio (IOF) e de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, conforme previsto nos arts. 17, VI, § 1º e 18 da Lei nº 7.014/96. Contudo, há que se considerar que o critério temporal para a exigência do ICMS na importação é o desembarço aduaneiro, conforme previsto no art. 12, IX, §2º, da LC 87/96 e art. 332 do RICMS/BA.

Aduz ainda que há operações de importação de mercadorias sujeitas ao diferimento do ICMS, pelo qual se transfere o lançamento e o pagamento do tributo para etapa posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (NFs 2972, 2973 e 2976).

Por fim, alega que, não estando as despesas que ensejaram a emissão de nota complementar dentre os gastos ligados ao transporte da mercadoria importada até o porto alfandegado de descarga, não há diferença de ICMS a ser recolhida aos cofres públicos.

Portanto, as razões recursais resumem-se a tese de que as notas fiscais complementares dizem respeito a serviços prestados após o desembarço aduaneiro, como também que as NF 2972, 2973 e 2976 tratam de operações de importação de mercadorias sujeitas ao diferimento do ICMS.

A título de exemplo, em sua planilha (fls. 466/468), o recorrente relaciona a Nota Fiscal de Importação nº 2882 (fl. 237), emitida em 23/12/14, inerente a DI nº 1424172790, com as Notas Fiscais Complementares nºs 3061 e 3094 (fls. 243/244), emitidas em 07 e 28/04/15, que diz serem relativas aos serviços realizados, após aduana, de: presença de carga/carga e descarga, armazenagem complementar/armazenagem, do que como prova de sua alegação anexa, às fls. 499/500 dos autos, “Fatura” nº 175766 e 178532, emitidas pela Indaiá Logística Internacional em 26/03/15 e 23/04/15, nos valores de R\$17.904,31 e R\$3.792,11, os quais correspondem aos consignados nas aludidas notas fiscais complementares e objeto da exação fiscal (fls. 122).

Contudo, da análise desta documentação verifica-se que, conforme Extrato da Declaração de Importação (fls. 238/240), a data do Registro da DI nº 14/2417279-0 ocorreu em 15/12/2014, sendo a Nota Fiscal nº 2882 (Importação), à fl. 237 dos autos, datada de 23/12/2014, enquanto as “Fatura” nº 175766 e 178532, às fls. 499 e 500 dos autos, emitidas pela Indaiá Logística Internacional, referente “*A débito de V. s(as), escrituramos o importe da presente fatura proveniente do desembarço de sua abaixo discriminada*”, consigna a “Data de Entrada: 20/11/2014”, inerente as prestações de: presença de carga/carga e descarga, armazenagem complementar/armazenagem, constando: “R\$16.008,27 09/03/2015” e “R\$1.896,05 16/03/2015”.

Diante de tais dados, conclui-se que os serviços prestados se iniciaram antes do desembarço aduaneiro (15/12/14), sendo apenas a data da fatura é que se reporta ao período posterior, o que vale dizer, a data da cobrança do serviço, cujos fatos se aplicam para as demais notas fiscais relacionadas às fls. 122 dos autos.

Tal conclusão foi também ratificada pela Gerência especializada de Exportação (GEINC), conforme diligência nesse sentido, que asseverou “*Podemos afirmar que a data de 20/11/2014 diz respeito ao início da prestação do serviço de armazenagem*”.

No tocante às Notas Fiscais nºs 2972, 2973 e 2976, as quais o apelante aduz que se trata de operações de importação de mercadorias sujeitas ao diferimento do ICMS, transcrevo excerto da Decisão recorrida, como se fossem minhas palavras, de modo a comprovar que o sujeito passivo não estava habilitado para diferir o lançamento e pagamento do ICMS das mercadorias constantes daqueles documentos fiscais.

A uma, porque declarando não haver oportunamente recolhido o ICMS Importação das aquisições internacionais das mercadorias constantes das NFs 2973 (Heonon 50%-Solution), 2976 (Persulfato de Sódio) e 2972 (Aluminum lactate solution), - fls. 364, 374, 381, respectivamente -, emitindo Guias para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GLMEs, afirmado basear-se em

Certificados de Habilitação em face do Decreto 8.205/2013 (fls. 369, 375), a Resolução nº 179/11 (Retificada pelas Resoluções nºs 135/12 e 72/17- fl. 398) que habilita o sujeito passivo para diferir o “lançamento e o pagamento” do ICMS em algumas de suas operações, não contempla importações das mercadorias constantes das citadas NFs, de modo que o desembarque aduaneiro e a consequente liberação das mercadorias por parte do contribuinte autuado ocorreu mediante informações não condizentes com o seu direito. Logo, deixando de pagar a obrigação tributária, ainda que sabendo que os procedimentos prévios que efetuasse nesse sentido estivessem sujeitos à posterior homologação do fisco baiano.

Diante destas considerações e com fundamento no Parecer PROFIS-NCA- AGF nº 070/2019, como também no Parecer da GEINC, assim como por vislumbrar que o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário só se extingue após o prazo decadencial, mantém-se a Decisão recorrida pela subsistência da infração 8.

Por fim, quanto à alegação de que a multa de 60% é confiscatória, falece competência a este Colegiado a sua análise, conforme previsto no art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 04 e 08)

Inicialmente, destaco a excelência do trabalho realizado pelo Nobre Relator, que expôs a situação fática com precisão e sustentou, de forma assertiva, as suas razões. Contudo, entendo que assiste razão ao sujeito passivo, quando pugna pelo cancelamento das Infrações 04 e 08 do presente Auto de Infração.

No tocante à Infração 04, em que se imputa ao Recorrente a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações de transferência interestadual, ressalto que, no meu entendimento, as transferências interestaduais não se encontram sujeitas à incidência do ICMS, conforme já decidiu o STJ e o STF em diversas oportunidades.

Entretanto, é cediço que este não é o entendimento da Fiscalização e de parte majoritária dos membros do Conselho de Fazenda, de modo que, hoje, prevalece a exigência do imposto nas transferências interestaduais. Portanto, as conclusões que irei tecer a seguir, partem da premissa adotada pela Fiscalização de tributar as operações de transferência interestaduais.

Observo que o ponto central de argumentação do Nobre Relator, reside no fato de que: (i) considera o crédito fiscal decorrente da prestação do serviço de transporte realizado com cláusula CIF, como espécie de ressarcimento, em razão do valor do frete estar incluído no preço da mercadoria e, simultaneamente, ser tributado pelo prestador de serviço ao emitir o Conhecimento de Transporte de Carga; e (ii) que, em razão do preço do frete não compor a base de cálculo das transferências, não há direito ao crédito fiscal, entendido como ressarcimento.

A análise da questão perpassa, portanto, à análise do princípio da não-cumulatividade, estabelecido no inciso I, do §2º, do art. 155 da Constituição Federal, e de como a legislação regulamenta a questão. Importa destaca o texto dos arts. 19 e 20 da Lei Kandir e artigos 28 e 29 da Lei Estadual nº 7.014/96:

Lei Kandir

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Lei nº 7.014/96

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Observa-se que, em ambos os dispositivos normativos, consta de forma expressa, o direito ao creditamento do **imposto cobrado** na operação anterior, sendo vedado, contudo, o creditamento quando as operações ou prestações subsequentes forem isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

No caso das transferências interestaduais, o legislador tratou, mediante o inciso II, do §4º, do art. 13 da Lei Kandir, reproduzido pelo §8º do art. 17, da Lei Estadual nº 7.014/96, sobre a base de cálculo em tais operações, tendo indicado as rubricas que servem de base para a incidência do ICMS, sem prejuízo de que pudesse ter escolhido outras, desde que guardassem pertinência com a materialidade do fato gerador.

Inegável, portanto, que a operação de transferência interestadual sofre a incidência do imposto, não se enquadrando como operação isenta ou sem incidência do imposto, de modo que não há razões jurídicas aptas a vedar a utilização integral do crédito referente ao imposto incidente nas prestações de transporte contratadas pelo Recorrente; notadamente não há qualquer dispositivo que trate o creditamento nas prestações de serviço de transporte realizados sob cláusula CIF como hipótese de “ressarcimento”.

Por todo o exposto, acato as alegações recursais e voto pelo cancelamento da Infração 04.

Quando ao Item 08 da autuação, em que se exige do Recorrente, valores de ICMS-Importação, pelas operações realizadas no período de fevereiro a julho e outubro de 2015, tendo em vista a emissão de notas fiscais complementares para abranger complementos de custos com importação que, segundo o Recorrente, não compõem a base de cálculo do imposto por terem sido incorridos após o desembarque aduaneiro.

Desde logo, indico que, nos termos da legislação de regência – art. 17, IX da Lei Estadual nº 7.014/96 – o fato gerador do imposto de importação se consuma no momento do desembarque aduaneiro, de modo que os valores que compõem a base de cálculo do tributo, tratando das despesas aduaneiras, somente podem ser aqueles incorridos pelo sujeito passivo até o momento do desembarque.

Nessa toada, o Decreto nº 6.759/09, mediante o seu art. 77, ao apontar quais parcelas compõem o valor aduaneiro, indica que o momento em que se considera ocorrido o desembarque, que é o momento em que a mercadoria chega ao porto alfandegário de descarga e onde são cumpridas as formalidades de internalização da mercadoria, incluindo o pagamento dos tributos incidentes.

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC no 13, de 2007, internalizada pelo Decreto no 6.870, de 4 de junho de 2009:

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

No presente caso, analisando a Nota Fiscal de Importação nº 2882, dada como exemplo pelo Recorrente, inerente à DI nº 1424172790, bem como as Notas Fiscais Complementares nºs 3061 e 3094, observo que o registro da Declaração de Importação – procedimento que dá início ao despacho aduaneiro – ocorreu em 15/12/2014, indicando o pagamento de tributos e despesas aduaneiras, bem como que o ICMS-Importação foi pago em 18/12/2014, encerrando o desembaraço e que a referida Nota nº 2882 somente foi emitida em 23/12/2014.

Verifico também que as Notas Fiscais Complementares nºs 3061 e 3094, emitidas em 07 e 28/04/15, estão relacionadas às Faturas nºs 175766 e 178532, referentes a complementação de serviços de armazenagem.

Assim, considerando que: (i) nos termos do §2º, do art. 12 da Lei Kandir, o desembaraço aduaneiro somente ocorre com o pagamento do imposto; (ii) segundo consta dos autos, o imposto foi devidamente pago em 18/12/2014; (iii) entre o desembaraço e a emissão da nota de entrada no estabelecimento, passaram-se alguns dias, de modo que as mercadorias permaneceram armazenada mesmo após o desembaraço; e (iv) não restou comprovado que o valor das notas complementares se referem à armazenagem realizada antes do desembaraço; entendo que também não merece subsistir a infração 08.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para cancelar as infrações 04 e 08.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269190.0001/17-0**, lavrado contra **BASF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.766.305,34**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.652.644,33 e 150% sobre R\$1.113.661,01, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”; V, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.325.594,16**, prevista no incisos IX da mesma lei e artigo já citados, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados valores efetivamente pagos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leonel Araújo Souza, Laís de Carvalho Silva e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LEONEL ARAÚJO SOUZA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. PGE/PROFIS