

A. I. N° - 206955.0006/17-4
AUTUADO - AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.
AUTUANTE - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO e SONIA MAGNÓLIA LEMOS CARVALHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/04/2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0013-05/20

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO DAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS. Diligência fiscal carreu aos autos demonstrativos dos custos de produção que incluem os valores dos custos dos fretes contratados. Valores unitários dos preços de transferências incluem os custos do frete. Infração insubsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS. MATERIAL DE CONSUMO. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. RECOLHIMENTO A MENOS. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações 2, 3 e 4 reconhecidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 10/12/17, exigindo tributos no valor de R\$74.751,89, acrescido da multa de 60%, além da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória:

01. Utilizou indevidamente, na condição de remetente, crédito fiscal de ICMS referente a 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. Consta na descrição dos fatos que não foi incluído o valor do frete contratado em operações sucessivas, na base de cálculo da operação da transferência das mercadorias (2015) - R\$60.097,48.
02. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento (2016) - R\$5.032,52.
03. Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação (2015) - R\$6.616,02.
04. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor não registrado (2015) - R\$3.005,87.

Na sua defesa (fls. 18 a 28) o autuado inicialmente ressalta sua tempestividade, descreve as infrações, impugnando a infração 1 e junta comprovante de pagamento das infrações 2, 3 e 4.

Quanto a infração 1, que acusa utilização indevida, na condição de remetente, de crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias saídas do estabelecimento em transferência, esclarece que o estabelecimento industrial situado no município de Candeias/BA, transfere mercadorias para a

filial de Jaboatão dos Guararapes/PE e Imperatriz/MA, responsabilizando-se na condição de substituta tributária pelo pagamento do frete na remessa das mercadorias (cláusula CIF).

Argumenta que pagou o valor do frete *“e o incluiu na base de cálculo para a apuração de ICMS, portanto, possuindo o direito ao crédito em favor da unidade remetente, situada em Candeias/BA”*, porém o fisco entendeu que o crédito fiscal foi utilizado indevidamente, *“cujo valor do serviço não foi incluído, por determinação legal, na base de cálculo da operação”*.

Alega que a suposta irregularidade padece de vícios e não merece prosperar por afrontar ao Princípio da Legalidade e da busca da verdade material, tendo em vista que como substituta tributária na operação da contratação do frete, *“de modo algum poderia adotar a composição da sua base de cálculo norteando-se pelo artigo 13, §4º, II, da LC 87/96”*, e quanto à composição da base de cálculo nos casos de substituição tributária, o art. 8º, cujo teor transcreveu às fls. 21 e 22.

Apresenta à fl. 22 uma cópia espelho do DACTe relativo a NF-e 8534 indicando o frete na modalidade CIF e elaborou Declaração de Rendimentos [Resultado] do Exercício - DRE (fls. 801) para comprovar *“que o custo utilizado nas transferências, contém o valor dos transportes demonstrando a utilização devida do crédito nas operações indicadas pela fiscalização”*.

Ressalta que o CONSEF em casos análogos validou a operação e reconhece o crédito, conforme transcrição das ementas dos Acórdãos CJF Nº 0121-12/16 e CJF Nº 0162-11/16 (fl. 23), transcreve o art. 95 do RICMS/97 (fl. 24) que prevê o reconhecimento ao direito do crédito relativo à prestação de serviço de transportes nas operações efetuadas a preço CIF em obediência ao Princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º da CF).

Pondera que no caso em tela deve se reconhecer a qualidade de Substituto Tributário e inclusão do frete na base de cálculo do imposto, ratificando o crédito existente, inexistindo também a penalidade aplicada, já que a infração não se sustenta.

Pondera ainda, que a multa de 60% se revela confiscatória, em afronta ao disposto no art. 150, IV da Constituição Federal, como tem decidido os Tribunais Superiores a exemplo do RESP 215.265, havendo necessidade de uniformização da jurisprudência e aplicação uniforme e igualitária e caso seja mantida a autuação, pugna pelo cancelamento ou redução da multa.

Por fim requer o reconhecimento da impugnação, anulando o auto de infração, afastamento da penalidade aplicada, reconhecimento do pagamento efetuado ou ainda, se necessário que o julgamento seja convertido em diligência para ampla análise da documentação apresentada.

Indica, à fl. 28, endereço para aonde deve serem encaminhadas correspondências.

As autuantes, na informação fiscal de fls. 804 a 806, inicialmente apresentam um síntese da defesa, descreve a infração 1 e afirmam que de acordo com a legislação do ICMS *“na composição do custo de transferência não consta o frete, consta apenas os seguintes itens: Mão de Obra, matéria prima, materiais secundários e acondicionamento”*.

E que o crédito do ICMS sobre o frete anula o pagamento anterior como substituto tributário (art. 56, V, “b”, do RICMS/BA), não sendo cabível ao remetente se creditar do ICMS sobre o frete, sob pena de anular o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte de cargas, efetivamente realizado, causando prejuízo ao Estado da Bahia.

Apresentam a tese de que na operação de transferência a preço CIF, o ICMS incidente sobre o frete só poderia ser creditado pelo destinatário e não pelo remetente.

Mantiveram a exigência do ICMS na infração 1.

A 5ª JJF determinou a realização de diligência fiscal (fl. 817) no sentido de que as autuantes intimassem a empresa para apresentar demonstrativo dos elementos de custos relativos aos produtos transferidos e fizesse um comparativo com os valores unitários.

Em atendimento, o sujeito passivo (fls. 820/822) esclareceu que na mídia gravada à fl. 831 foi apresentado: i) Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE); ii) Resumo de entradas e saídas de insumos e produtos; iii) Demonstrativo de quantidades transferidas, preços praticados e estoques; iv) Pasta resumo de Produção x Custos, onde foi indicado o custo contábil e o preço médio e v) arquivos SPED FISCAL da escrituração dos exercícios de 2014 e 2015.

As autuantes prestaram a segunda informação fiscal (fl. 832), ressaltando que os valores demonstrados são feitos por ano e não comprova que o frete está incluso na base de cálculo do preço das transferências, visto que o custo unitário do produto oxigênio líquido transferido, indicado na Nota Fiscal nº 9326 de 19/03/15 foi de R\$0,93 cujo preço de transferência foi de R\$0,9337 e para o produto nitrogênio líquido consignado na nota fiscal 9842 de 31/05/15 indica valor unitário de R\$0,81 e o preço de transferência de R\$0,7656.

Afirmam que em ambas notas fiscais não há destaque do valor do frete e não foi provado que o valor do frete está incluso no valor das mercadorias transferidas.

Cientificado da informação fiscal, o sujeito passivo manifestou se às fls. 837/838 questionando quais seriam os elementos de custos que deveriam integrar o demonstrativo a ser apresentado e qual documento fiscal poderia ser entregue para comprovar suas alegações.

Em nova manifestação de 05/06/19 (fls. 847 a 854) o sujeito passivo discorre sobre os documentos entregue em relação ao atendimento da diligência fiscal, ressaltando que na DRE apresentada pode se visualizar os custos, com destaque em amarelo dos custos dos transportes.

Também que na movimentação dos produtos (gases) foi indicado as quantidades produzidas, os custos, que inclui o valor dos fretes e que se comparado com o valor das transferências, se encontram acima em média de 65% em 2014 e 100% em 2015.

Destaca que no caso das notas fiscais exemplificadas pela autuante, para o preço de transferência do oxigênio de R\$0,93 o custo unitário de produção foi de R\$0,446 e para o nitrogênio o valor transferido de R\$0,81 tem como custo de produção de R\$0,285.

Comenta o teor dos arquivos apresentados para atender a diligência fiscal e que apura o custo por critério de rateio utilizando os custos históricos, mas que nas operações de transferências foi incluído o valor do frete e se não considerado implicaria em pagar duas vezes, como substituto tributário e depois na base de cálculo das transferências.

Requer a improcedência da infração e indica endereço para recebimento de correspondências.

VOTO

O presente auto de infração, acusa o cometimento de quatro infrações, sendo que as infrações 2, 3 e 4 foram reconhecidas e pagas. Portanto, fica mantida a procedência destas infrações, devendo ser homologado os valores já recolhidos no momento da liquidação do crédito lançado.

A infração 1 acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo ao frete de mercadorias saídas do estabelecimento em transferência, na condição de contribuinte substituto.

Conforme esclarecido pelo autuado, contratou operações de transporte de mercadorias que foram transferidas para filial localizada em outro Estado, (cláusula CIF) e se creditou do ICMS.

Por sua vez, a fiscalização partindo da premissa que nas operações de transferência a base de cálculo do ICMS é o valor “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96), glosou os créditos fiscais apropriados relativos ao frete, por não estar incluso na base de cálculo da operação de transferência da mercadoria.

Preliminarmente, aprecio que a tese apresentada pela fiscalização é correta, ou seja, se o contribuinte contrata a operação de frete, paga o ICMS na condição de substituto tributário, credita-se e nas operações de transferências de produtos industrializados e a legislação determina que a base de cálculo é o “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, não estando o frete incluso na base de cálculo, o valor do ICMS debitado relativo a prestação do serviço de transporte se anula com o creditamento do imposto.

Neste sentido, há diversas decisões proferidas por este Conselho Estadual de Fazenda.

Entretanto, nesta situação específica, o demonstrativo de fl. 7, relaciona os valores dos créditos de ICMS relativos à contratação de serviços de transportes, lançados em diversos meses no exercício de 2015 pelo estabelecimento autuado, sem estabelecer relação com custos de transferências.

Na defesa apresentada, o sujeito passivo apresentou demonstrativos dos custos/despesas e resultados dos exercícios de 2014 e 2015 (fls. 256 a 262), indicando os custos unitários dos produtos transferidos (oxigênio líquido e nitrogênio líquido), para tentar provar que os preços médios de transferências praticados, incluíam o valor dos fretes, o que contestado pela fiscalização, afirmando que não ficou provado que o frete estava incluso no valor dos produtos transferidos.

Em atendimento a diligência determinada pela 5ª JJF, o sujeito passivo apresentou demonstrativos gravados em mídia (fl. 831) os quais foram contestados pela fiscalização (fl. 832) ressaltando que o valor unitário do produto oxigênio líquido transferido, indicado na NF 9326 de 19/03/15 foi de R\$0,93 cujo preço de transferência foi de R\$0,9337 e para o produto nitrogênio líquido consignado da NF 9842 de 31/05/15 indica valor unitário de R\$0,81 e o preço de transferência de R\$0,7656.

Pelo exposto, a questão que se apresenta é que o defendente alega que o valor do frete foi incluso no custo das mercadorias transferidas, o que a fiscalização contesta não ter sido provado, o que procurou-se apurar mediante a realização de diligência fiscal (fl. 817), na qual foi determinada a apuração dos custos e confrontados com os valores unitários das transferências.

Pela análise dos elementos do processo constato que:

A) O demonstrativo, de fls. 259 e 260 (mídia – fl. 831), indica que o valor das operações de transportes foi incluído nos custos e despesas dos exercícios de 2014 e 2015:

Conta Contá	Co	Es	C	Descrição da conta	dez/14	dez/15	Quadros DFs	Notas
840162101	8401	62	1	1 Serviço de Transporte	-240,46	-407,39	(-) CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS	Custo - Fretes
840162130	8401	62	1	30 Serviço de Transporte	-1.910.797,39	-1.206.224,23	(-) CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS	Custo - Fretes
840162138	8401	62	1	38 Serviço de Transporte	-1.205,69	-10.726,82	(-) CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS	Custo - Fretes
840162139	8401	62	1	39 Serviço de Transporte	0	-233.183,08	(-) CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS	Custo - Fretes
840662101	8406	62	1	1 Outros Transportes Pr Liq Can	-12.955,26	-3.826,09	(-) CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS	Custo - Fretes
840962130	8409	62	1	30 Pedágio s/frete	-9.927,08	-3.900,91	(-) CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS	Custo - Fretes

B) O total dos custos nos exercícios de 2014 e 2015 indicados no detalhamento, são respectivamente de R\$10.708.543,62 e R\$7.667.332,06 (fl. 260), que foram inclusos na Demonstração de Resultado dos Exercícios (fl. 257);

C) O demonstrativo global dos custos de produção da empresa, considerando os custos dos transportes, para os produtos oxigênio líquido e nitrogênio líquido no exercício de 2014, foi de R\$0,52, e em 2015 de R\$0,43 (fl. 256).

D) Já o demonstrativo específico relativo ao estabelecimento filial autuado (fl. 851, gravado na mídia de fl. 831, indica custo médio do oxigênio líquido de R\$0,555 em 2014, e R\$0,446 em 2015 e o nitrogênio líquido de R\$0,355 em 2014, e R\$0,285 em 2015.

Por tudo que foi exposto, restou comprovado que os preços de transferências praticados no exercício de 2015, a exemplo das notas fiscais 9326 e 9842, juntadas ao processo pelas autuantes (fls. 832 e 833), indicam preços de transferências de R\$0,93 (oxigênio líquido) e R\$0,81 (nitrogênio líquido), incluem o valor dos fretes contratados, tendo em vista que são notoriamente superiores

aos custos unitários dos produtos transferidos, tanto do custo geral da empresa, como o da filial que foi objeto da autuação.

Em conclusão, apesar de estar correta a premissa da acusação de que a empresa não poderia creditar-se do valor do ICMS relativo às operações de frete contratados (CIF), vinculados a operações de transferências de mercadorias, tendo em vista que a legislação tributária não prevê a inclusão do frete na base de cálculo destas operações (transferências), neste caso específico, os elementos carreados aos autos demonstram que o valor do frete contratado foi incluso no custo das mercadorias transferidas.

Infere-se, que neste caso específico, tendo o valor do frete sido incluído na base de cálculo das operações de transferências, foi tributado o valor do frete na operação interestadual e consequentemente legítimo o creditamento do valor do ICMS contratado.

Fica prejudicado o pedido formulado de cancelamento ou redução da multa relativa à infração 1, em decorrência do julgamento pela improcedência da infração.

Diante do acima exposto, voto pela improcedência da infração 1 e PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, mantendo a exigência das infrações 2, 3 e 4, devendo ser homologado os valores já pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0006/17-4**, lavrado contra **AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$11.648,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “d” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa fixa no valor de **R\$3.005,87**, prevista no art. 42, XI da citada Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR