

**A. I. Nº** - 299314.0004/20-1  
**AUTUADO** - QUIMIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A  
**AUTUANTES** - SERGIO BORGES SILVA e CRIZANTO JOSE BICALHO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 12/08/2021

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0107-01/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.** Na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, as operações de transporte de mercadorias por transferência com cláusula CIF, obrigatoriamente se submetem à norma legal prevista no Art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96. 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 a inclusão de nenhum outro tipo de custo. O estabelecimento industrial, remetente da mercadoria transferida, não pode se creditar do imposto relativo ao serviço de transporte, ainda que tenha arcado com o pagamento, por falta de previsão legal, haja vista que o valor do frete é despesa. **Infração subsistente. Decisão não unânime. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) EC Nº 87/15. RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS PARTILHADO. Infração reconhecida. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Alegações defensivas, atinentes a esta infração, foram acolhidas, acertadamente, pelos autuantes na Informação Fiscal, o que resultou no refazimento dos cálculos e exclusão dos valores impugnados, remanescendo como devidos os valores já reconhecidos pelo autuado. Infração parcialmente subsistente. 3. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL À CULTURA DO ESTADO DA BAHIA – FAZCULTURA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Autuado reconheceu parcialmente a infração e quanto à parte impugnada, os próprios autuantes, na Informação Fiscal, acataram as alegações defensivas, o que resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do débito. Infração 5 parcialmente subsistente. b) ENTRADA DE MERCADORIAS E SERVIÇOS TOMADOS. Infração 6 reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2020, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$118.828,23, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. 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, nos meses de janeiro a agosto, novembro a dezembro de 2016, janeiro a abril, outubro a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$48.814,50, acrescido da multa de 60%;

2. O remetente e/ou prestador localizado neste estado, inclusive o optante pelo Simples Nacional, recolheu a menos ICMS partilhado - devido ao Estado da Bahia em função da EC nº. 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final - não contribuinte do imposto – localizado em outra unidade da Federação, nos meses de janeiro a novembro de 2016, março a agosto de 2017, outubro a novembro de 2017, janeiro a setembro e novembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$24.952,76, acrescido da multa de 60%.

Consta que o autuado deixou de incluir o valor do ICMS DIFAL na sua própria base de cálculo;

3. Recolheu a menos ICMS em decorrência de abatimento deste imposto em desacordo com a legislação do Programa de Incentivo Fiscal à Cultura do Estado da Bahia – Fazcultura disposto na Lei nº 7.015/96, não sendo mediante fraude ou dolo, nos meses de setembro e dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$10.273,15, acrescido da multa de 60%.

Consta que o autuado efetuou o abatimento superior a 5% do seu ICMS a recolher;

4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a setembro de 2017, janeiro a maio, julho a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$28.459,37, acrescido da multa de 60%.

Consta que o autuado deixou de incluir o valor do ICMS DIFAL na sua própria base de cálculo, sendo que a nova redação do inciso XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº. 13.373/15, produziu efeitos a partir de 01/01/2016;

5. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a novembro de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$6.285,11, correspondente ao valor da mercadoria;

6. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017, janeiro, março, agosto e dezembro de 2018, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$43,35, correspondente a 1% do valor comercial da mercadoria ou do serviço tomado.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Defesa (fls. 60 a 74). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Apresenta uma síntese do objeto do Auto de Infração. Reconhece na íntegra as infrações 2, 3 e 6, reconhece parcialmente as infrações 4 e 5, e impugna na totalidade a infração 1.

No que tange à infração 1, sustenta que o lançamento deve ser anulado e baixado por ser totalmente improcedente.

Afirma que na linha oposta ao relatado pelos autuantes, dispõe o art. 309, inciso V, da Lei nº 7.014/96 [RICMS/BA/12], conforme transcrição que apresenta do referido dispositivo normativo. Diz que

procedeu conforme a referida norma, sendo isto claro.

Acrescenta que nas próprias notas fiscais elencadas consta a declaração clara de que o frete é por conta do remetente (DOC 03). Indaga quem é o remetente e o tomador do serviço e quem contratou e pagou o frete. Diz que não resta dúvida que foi a sua empresa.

Alega que tergiversar a legislação para adequação em uma narrativa própria, conforme fazem os autuantes, não retira o direito líquido e certo do Contribuinte de se creditar do ICMS das prestações de serviço de transportes interestadual que contratou a época, pagou e escriturou como declara a própria Fiscalização, tudo isso em homenagem ao princípio da não cumulatividade. Acrescenta que coadunam tal entendimento os artigos 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988, de forma imperativa.

Assevera que desse modo, nada retira a limpidez da operação efetuada pela empresa, pois, por consectário lógico, se constata que o frete contratado foi por conta do remetente, que no caso em tela é o ora Contribuinte/autuado, restando claro o seu direito ao creditamento do ICMS do serviço de transporte contratado, escriturado e pago.

Frisa que em avanço a todo esclarecido e provado, o próprio enquadramento legal da infração 1 pelos autuantes, trata-se, de forma tergiversada, de eventual obrigação acessória, sequer se enquadrando no presente caso, estando totalmente destoante.

Diz que isso se deve ao esforço “hercúleo” em formar a narrativa para um suposto enquadramento legal. Afirma que isso não pode prosperar no Ordenamento Jurídico Pátrio.

Conclusivamente, sustenta que assim sendo, é totalmente improcedente a pretensão do Fisco Estadual em relação à infração 1, pugnando pela improcedência total deste item da autuação.

No tocante à infração 4, consigna que reconhece parcialmente o valor de R\$16.791,01 e que em relação ao valor não reconhecido de R\$11.668,36, este não procede e deverá ter seu valor anulado e baixado, haja vista que tal pretensão é improcedente, em face ao disposto no art. 16, inciso III, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Afirma que da simples análise percebe-se claramente que houve um grande equívoco quando da aplicação da alíquota de 18% para DIFAL na NF-e 149.301 (DOC. 04), referente aquisição de um caminhão, sendo certo que a alíquota é de 12%, nos termos da lei.

Salienta que o próprio DOC 04 é claro quanto à sistemática do cálculo da DIFAL aplicada à espécie, conforme apresenta.

Alega que os autuantes consideraram na planilha que originou a autuação, a alíquota de 18% para calcular o DIFAL da Nota Fiscal nº. 149.301, contudo, ao se observar com afinco a apuração, percebe-se que foi imputada a alíquota de 18% para cálculo do referido diferencial, o que não procede, a alíquota a ser considerada deveria ter sido a de 12%, que é a alíquota interna do item, conforme disposto artigo 16, inciso III, alínea “a”, da Lei no 7.014/96.

Assinala que para maior clareza do exposto acima, apresenta as duas planilhas demonstrativas do cálculo, uma elaborada pelos autuantes e outra que demonstra a real apuração com base na alíquota correta do item 12%.

Salienta que dessa forma, requer de pronto que seja considerada a reapuração relativa ao mês de janeiro de 2018, em sua totalidade, considerando que o valor ora recolhido está além do que efetivamente é devido. Observa que o valor recolhido foi de R\$11.241,46, quando o correto seria o crédito de R\$1.484,70.

Assevera que o valor exigido pelos autuantes está complementemente equivocado e a mais, nos termos da Lei, oportunidade em que requer a reapuração para confirmar o saldo credor.

Conclusivamente, diz que desse modo, não deve prosperar a pretensão dos autuantes, devendo ser

declarado improcedente o valor acima da infração, baixando imediatamente o infundado lançamento.

Quanto à infração 5, consigna que também não discutirá o valor de R\$ 6.123,11, o qual irá atualizar e reduzirá a multa, nos termos da lei, pagando totalmente ou parcelando o valor acima, como se comprova em anexo. Contudo, no tocante ao valor não reconhecido de R\$ 162,00, referente à Nota Fiscal 66628, emissão 17/03/2016, chave 2916 0300 0750 1700 0108 5500 1000 0666 2810 0529 9550, diz que esta foi DENEGADA, conforme comprova no anexo (DOC. 05).

Diz ser imperativo que não se pode considerar multa sobre algo inexistente no mundo jurídico, sendo que nota fiscal denegada jamais pode ser escriturada, quiçá deixar de ser escriturada.

Conclusivamente, diz que assim sendo, resta impugnado essa pretensão, com anulação do lançamento e consequente baixa.

Tece considerações sobre os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, além da legalidade (arts. 37 e 150 I da C.F/88 e 97 do CTN), e da segurança jurídica que estão em evidência na Constituição Federal de 1988. Diz que em nome desses importantes princípios, é que fundamenta todo o exposto na impugnação, além do art. 309, inciso V, da Lei 7.014/96 e Decreto 13.780/12 (sic).

Afirma que de igual forma, em relação à DIFAL de caminhões, o art. 16, Inciso III, alínea “a”, da Lei 7.014/96, estabelece que a alíquota é de 12% e não de 18%, conforme a autuação, restando impugnada a exigência fiscal.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência total do valor não reconhecido.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 270 a 278). Assinalam que o impugnante ao se reportar sobre a infração 1, confessa que, de fato, é ao mesmo tempo o remetente e o tomador do serviço de transporte utilizado para transferência de seus produtos entre seus estabelecimentos.

Ressaltam que não foi apontada qualquer imperfeição no demonstrativo Anexo 02 (fls. 22 a 29), onde estão elencados os conhecimentos de transporte eletrônicos, não sendo apresentada qualquer prova que pudesse alterar os fatos perfeitamente demonstrados pela fiscalização.

Ressaltam, ainda, que o tema de que cuida este item da autuação já foi julgado anteriormente pelo CONSEF em favor do Estado da Bahia, a exemplo dos Acórdãos JJF Nºs 0238-03/06, JJF Nº. 0057-04/07 – decisão que foi mantida pela segunda instância conforme o Acórdão CJF Nº. 0455-12/07- JJF Nº 180/04/07 – decisão mantida pela segunda instância conforme o Acórdão CJF Nº. 0363-12/07, JJF Nº. 0061-04/07 e CJF Nº. 0336-11/15.

Lembram que nas operações de transferência interestadual de produtos com destino a filial do mesmo grupo empresarial, o valor do frete não pode estar inserido na base de cálculo da operação de transferência, conforme previsto na Lei nº. 87/96. Salientam que apesar disso, o autuado desconsiderou o § 8º do art. 17 da Lei nº. 7.014/96, cuja redação reproduzem.

Destacam que não se vislumbra qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade decorrente da aplicação da legislação vigente.

Dizem que assim sendo, nos casos de operações a preço CIF é admissível o crédito fiscal referente ao frete, haja vista que o valor do mesmo compõe a base de cálculo do ICMS da operação. Observam que sendo o frete tributado integralmente no valor da operação, constando na nota fiscal, não admitir o crédito fiscal seria duplicidade de tributação, ou seja, a mesma prestação de serviço de transporte teria o imposto exigido na nota fiscal e no conhecimento.

Salientam que no caso em questão, quando a Lei determina os itens que devem compor a base de cálculo nas transferências, não sendo o frete um deles, não existe a duplicidade de tributação mencionada, portanto, não sendo admissível o crédito fiscal. Ressaltam que em nenhum momento o impugnante apresenta qualquer prova ou argumentação contra o fato de que o frete não compõe a base de cálculo das operações de saída em transferência objeto da autuação. Acrescentam que do

mesmo modo, em nenhum momento deixaram de considerar que foi o próprio autuado quem contratou e pagou os fretes em questão.

Observam que desse modo, a lide se restringe ao aspecto conceitual da matéria tributária, se cabe ou não cabe o direito ao crédito fiscal nestas circunstâncias.

Consignam que nas operações interestaduais de transferências de mercadoria produzida, a base de cálculo fica limitada aos valores do custo do produto, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, portanto, não integrando a base de cálculo o frete referente à prestação do serviço de transporte.

Afirmam que se fosse admitido o crédito fiscal em tais situações, nenhum centavo do ICMS do frete ficaria para o Estado da Bahia, conforme bem esclarece o parecer emanado da Diretoria de Tributação – DITRI, que é o órgão responsável por consulta e orientação em matéria de aplicação da legislação tributária na SEFAZ/BA, cujo teor reproduzem.

Assinalam que a Lei nº. 7.014/96 permanece vigente e não foi alterada em relação a essa matéria.

Salientam que o impugnante não contesta os documentos fiscais relacionados no Anexo 02, fls. 22 a 29, referente a infração 1, contudo, discorda da aplicação da legislação vigente.

Conclusivamente, dizem que o autuado, ao contrário do que pretendia, confessou que efetivamente cometeu a infração imputada, restando integralmente comprovada, razão pela qual mantêm a autuação atinente a infração 1.

No tocante à infração 2, registram que o autuado reconhece integralmente a autuação.

Quanto à infração 3, do mesmo modo, dizem que o autuado reconhece integralmente a autuação.

No respeitante à infração 4, observam que o autuado reconhece parcialmente a autuação no valor de R\$16.791,01 e impugna o valor remanescente de R\$11.668,36.

Dizem que verificando o Anexo 05 da infração 4, em relação à alegação do autuado referente a diferença de alíquotas do mês de janeiro de 2018, refizeram os cálculos, restando comprovado que inexistente valor do ICMS DIFAL a recolher no referido mês.

Conclusivamente, dizem que após a verificação da alegação defensiva restou o valor de ICMS devido de R\$16.791,01, comprovado e reconhecido pelo autuado.

No que tange à infração 5, consignam que o autuado reconhece como devido o valor de R\$6.123,11 e impugna o valor de R\$162,00, referente à Nota Fiscal nº. 66628, emitida em 17/03/2016, chave de acesso 29160300 0750 1700 0108 5500 1000 0666 2810 0529 9550, por ter sido denegada.

Esclarecem que depois de verificada a alegação defensiva, remanesceu o valor de R\$6.123,11, comprovado e reconhecido pelo autuado, sendo parcialmente subsistente esta infração.

Relativamente à infração 6, observam que o autuado reconhece integralmente a autuação no valor de R\$43,35, sendo, desse modo, subsistente na íntegra.

Apresentam tabela contendo, de forma resumida, os valores exigidos originalmente na autuação, os valores reconhecidos pelo autuado, o valor não elidido pelo autuado referente à infração 1, e o valor elidido pelo autuado, remanescendo como devido o valor total reconhecido pelo autuado de R\$58.183,38 mais o valor não elidido de R\$48.814,50, totalizando o valor devido R\$106.997,88.

Salientam que nenhuma alegação defensiva deixou de ser atentamente verificada, assim como não qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido analisado e considerado.

Finalizam a peça informativa opinando pela procedência parcial do Auto de Infração.

Consta às fls. 282 a 286 extrato do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, referente ao pagamento realizado pelo autuado dos valores reconhecidos.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo que as infrações 2, 3 e 6 foram reconhecidas na íntegra, as infrações 4 e 5 reconhecidas parcialmente, e a infração 1 impugnada na integralidade.

No que tange às infrações 2, 3 e 6, o autuado, além do reconhecimento efetuou o pagamento do valor do débito reconhecido, sendo, desse modo, todas estas infrações subsistentes, cabendo homologação do pagamento, e conseqüentemente, a extinção do crédito tributário.

Quanto às infrações impugnadas parcialmente, no caso as infrações 4 e 5, verifico que as alegações defensivas atinentes a estas infrações foram acolhidas, acertadamente, pelos autuantes na Informação Fiscal, o que resultou no refazimento dos cálculos e exclusão dos valores impugnados, tendo remanescido como devidos os valores já reconhecidos pelo autuado, no caso R\$16.791,01 e R\$6.123,11, respectivamente.

Entretanto, constato que no tocante à infração 4 cabe um reparo a ser feito, haja vista que o valor impugnado pelo autuado, referente ao mês de janeiro de 2018, foi apontado erroneamente na peça defensiva como sendo R\$11.668,36, quando, na realidade, o valor correto é R\$11.688,36, o que resulta no valor devido de R\$16.771,01 ( $R\$28.459,37 - R\$11.688,36 = R\$16.771,01$ ).

Diante disso, a infração 4 é parcialmente procedente no valor de R\$16.771,01 e a infração 5 parcialmente procedente no valor de R\$6.123,11.

Verifica-se, portanto, que a lide reside exclusivamente quanto à infração 1, cuja acusação fiscal é de que o autuado 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 impugnante alega que faz jus ao crédito fiscal glosado, haja vista que procedeu em conformidade com as disposições do art. 309, inciso V do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.

Afirma que nas próprias notas fiscais elencadas, consta a declaração clara de que o frete é por conta do remetente, inexistindo dúvida que é o remetente e o tomador do serviço que contratou e pagou o frete.

De início, cumpre observar que a matéria de que cuida este item da autuação já encontra precedente na jurisprudência deste CONSEF, sendo entendimento prevalecente de que, é indevido o crédito fiscal atinente ao frete nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade por inexistência de 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. Neste sentido, considero relevante registrar, que não apenas a Primeira e Segunda Instância deste CONSEF assim já decidiram, mas a própria Câmara Superior deste CONSEF já firmou este entendimento, conforme o Acórdão CS Nº 0035-21/09, cuja ementa reproduzo abaixo:

### **CÂMARA SUPERIOR**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0035-21/09**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CONTRATAÇÃO, SOB CLÁUSULA FOB, DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** A regra de base de cálculo nas transferências determina expressamente quais parcelas devam compor esta base (mão-de-obra, custo da matéria-prima, material secundário e acondicionamento, nos termos do art. 56, V, “b”, do RICMS), não estando dentre estas o frete. Como, no presente caso restou demonstrado que o frete não integrou o preço da mercadoria transferida, o creditamento nesta hipótese não é admitido ao remetente das mercadorias, pois, ao assim proceder, adotou um procedimento não previsto na legislação que terminou por anular a receita auferida pelo Estado da Bahia quando houve a tributação das citadas prestações de serviço de transporte. Também, nesta situação, não se aplica a regra prevista pelo Art. 95, inciso I, “c”, do RICMS/BA posto que os

*créditos fiscais em questão pertencem ao estabelecimento destinatário, o qual os utilizará para compensar com as operações tributáveis subsequentes que ocorrerão na unidade federada de destino, tudo em perfeita consonância com o princípio constitucional da não-cumulatividade. Modificada a Decisão recorrida para o fim de uniformizar o entendimento deste órgão julgador aos moldes acima e restabelecer o valor do crédito fiscal no montante consignado no julgamento de Primeira Instância. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.*

Considerando ainda que o referido Acórdão CS Nº 0035-21/09, foi prolatado em 2009, portanto, há mais de 11 anos, entendo também como relevante, invocar e reproduzir excertos de recentíssimas decisões deste CONSEF atinentes à matéria, tanto na Primeira Instância quanto na Segunda Instância, no sentido de que ainda prevalece o entendimento acima referido.

Assim é que, recente decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF Nº 0213-12/20-VD, que ao apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte contra a decisão referente ao Acórdão JJF nº 0010-02/20, manteve a decisão de Primeira Instância.

No Acórdão JJF nº 0010-02/20, o ilustre Julgador/Relator consignou no seu voto diversas considerações e entendimento sobre o tema, os quais reproduzo abaixo pela sua relevância quanto à matéria de que cuida o presente Auto de Infração:

*Versa, o Auto de Infração em exame, acerca de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias, decorrente de operações interestaduais de transferência de mercadorias deste estado para Pernambuco, Rio de Janeiro e São Paulo.*

*[...]*

*No mérito, o contribuinte foi acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias em transferências para estabelecimento em outras unidades da federação. Em sua defesa a autuada alegou se tratar, as operações arroladas no levantamento, realizadas a preço CIF, contrariamente ao entendimento do autuante que as considerou operações realizadas a preço FOB. Alega também que possui direito ao crédito fiscal de ICMS sobre o serviço de transporte das mercadorias, seja porque arcou efetivamente com o imposto devido, na qualidade de substituta tributária, seja porque suportou o encargo do próprio frete, em se tratando de vendas a preço CIF.*

*Para dar suporte aos argumentos, apresenta gravada no CD, fl. 108, Doc. 04, planilha com a relação dos CTCRs constantes no Demonstrativo de Substituição Tributária sobre Serviços de Transportes e os comprovantes de recolhimento do ICMS correspondentes a todo o período fiscalizado, destacando, na defesa, fl. 39, as ocorrências de janeiro de 2015, onde constam os CTCRs nº 019.886 e nº 019.888, objetos da autuação fiscal, cujo demonstrativo comprova que foram recolhidos pela autuada os valores do ICMS destacados nos documentos fiscais, cuja quitação ocorreu através de DAE cujo extrato plotou.*

*Por sua vez, o autuante explica que “A infração da autuada está nas tomadas de créditos do ICMS dos fretes vinculados às operações de transferências interestaduais. A apuração e o pagamento dos mesmos pela autuada não é a questão central da autuação”.*

*Da análise dos autos, verifico que a acusação fiscal, decorre de operações de transferência para estabelecimento localizado em outras unidades da Federação, pertencente ao mesmo titular, onde o valor da base de cálculo está disciplinado na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, inc. II, reproduzida na Lei nº 7.014/96 no art. 17, § 8º, inc. II.*

*Outro argumento defensivo sustenta que o contribuinte autuado tem direito a apropriação do crédito fiscal do ICMS em razão da não-cumulatividade do imposto e por ter o mesmo, suportado os encargos do transporte na condição de substituto tributário, princípio constitucional consagrado na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96, inexistindo regras restritivas, a exceção daquelas previstas nas citadas leis.*

*No processo, constato a existência de outra celeuma estabelecida entre a defesa e a fiscalização, pois ambos divergem em considerar as operações, objeto do levantamento fiscal, como operações a preço CIF ou a preço FOB. Antecipadamente, ressalto que para o deslinde da lide tal definição é irrelevante, conforme restará demonstrado.*

*Com relação ao ICMS, os conceitos FOB e CIF se referem a operação tributável com mercadoria, não envolvendo o custo do transporte “operação a preço FOB” ou com inclusão do custo do transporte “operação a preço CIF”.*

*Na operação a preço FOB, o frete é contratado pelo destinatário que paga, separadamente, o ICMS incidente sobre a aquisição da mercadoria e o ICMS e sobre o serviço de transporte, tendo o destinatário o direito a*

*compensar ambos os valores por ocasião do ICMS apurado em subseqüente operação de saída da mercadoria adquirida, em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, não cabendo ao remetente das mercadorias o creditamento do ICMS referente ao frete.*

*Já na operação a preço CIF, o frete é contratado pelo remetente e o seu valor compõe a base de cálculo da mercadoria vendida.*

*Apesar de o autuante ter caracterizado as operações arroladas no levantamento como operações a preço FOB, em razão de a autuada, na sua planilha de custo das mercadorias transferidas, não ter incluído os valores dos fretes, a autuada comprova que tais fretes foram por ela pagos e consequentemente também o ICMS destacado nos CTCs.*

*Em uma prestação de serviço de transporte a preço CIF, assim entendida, repito, 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, deve estar a prestação acobertada por nota fiscal e pelo conhecimento de transporte, sendo que a nota fiscal, além das demais exigências regulamentares, conterà 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 do regulamento, com destaque do ICMS como determina o RICMS/2012 no seu art. 439, inc. II.*

*Relevante destacar que o direito a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao ICMS cobrado sobre o serviço de transporte, nas operações efetuadas a preço CIF, deve-se observar que tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, 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 regra posta que permite ao contribuinte creditar-se do ICMS constante no CTC, em verdade se constitui um ressarcimento com o objetivo de restabelecer a relação débito/crédito, em obediência ao princípio da não cumulatividade do imposto, evitando que ocorra pagamento em duplicidade. Dessa forma, a aplicação da regra indica que o frete foi incluído no custo da mercadoria vendida ou remetida.*

*Assim, o que valida o direito ao crédito destacado no CTC é o fato de que o mesmo esteja incluso na base de cálculo do ICMS da operação de venda ou remessa, pois, tais operações encontram-se intrinsecamente ligadas ao serviço de transporte.*

*No caso em análise, tratando-se de operações de transferência de mercadorias, não se identifica as figuras do remetente/vendedor, assim como do adquirente/comprador, também não ocorre um negócio jurídico mercantil, pois não há mudança de titularidade das mercadorias, apesar de ocorrer a circulação física, que, conforme art. 12, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96 se constitui elemento para caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto.*

*Em se tratando de ocorrência do fato gerador do ICMS, decorrente da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, as operações de transporte de mercadorias por transferência com cláusula CIF, obrigatoriamente se submete à norma regulamentar, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do imposto, já que o regramento posto, se cumprido, não o desrespeita, ao contrário o segue na íntegra. Portanto, importante repetir, que o art. 13, § 4º, inc. 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 a inclusão de nenhum outro tipo de custo.*

*A Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, inc. II, em estrita obediência ao regramento da hierarquia das leis e observando a coerência do ordenamento jurídico nacional, reproduz a citada regra da Lei Complementar.*

*Neste caso, o ICMS destacado no CTC é recolhido aos cofres públicos, mas, por força de lei, o sujeito passivo, estabelecimento industrial remetente da mercadoria transferida, não pode se creditar do imposto relativo ao serviço de transporte, ainda que tenha arcado com o pagamento, porque sua pretensão não tem respaldo legal, haja vista que o valor do frete é despesa, não componente do custo da mercadoria transferida, se constituindo despesa operacional da empresa. [...].*

*Conforme consignado acima, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ao apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte contra a decisão referente ao Acórdão JJF nº 0010-02/20, manteve a decisão de Primeira Instância, cuja ementa tem o seguinte enunciado:*

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0213-12/20-VD**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.** Na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, as operações de transporte de mercadorias por transferência com cláusula CIF, obrigatoriamente se submetem à norma legal prevista no Art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96. 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 a inclusão de nenhum outro tipo de custo. O estabelecimento industrial, remetente da mercadoria transferida, não pode se creditar do imposto relativo ao serviço de transporte, ainda que tenha arcado com o pagamento, por falta de previsão legal, haja vista que o valor do frete é despesa. Afastada a preliminar de nulidade. Indeferidos os pedidos de diligência e perícia. Negado o pedido de redução da multa. Autuada não elidiu a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

No Acórdão acima referido o ilustre Conselheiro/Relator invocou e reproduziu o Voto Vencedor no Acórdão CJF nº 0050-11/19 do qual extrai-se os excertos abaixo transcritos pela pertinência com o presente lançamento.

[...]

*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 atuado 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.*

[...]

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

*Diante do exposto, como neste caso não há duplicidade de recolhimento do imposto, posto que a base de cálculo nas transferências interestaduais não incluiu o serviço de transporte, por determinação legal, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

Conforme visto, o entendimento que ainda prevalece no âmbito deste CONSEF, aponta no sentido de que é indevido o crédito fiscal referente ao frete, nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade, por inexistência de 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.

Assim sendo, a infração 1 é subsistente.

Diante do exposto, o Auto de Infração é procedente em parte, conforme demonstrativo de débito abaixo:

INFRAÇÃO	DECISÃO	VALOR LANÇADO NO AI (R\$)	VALOR JULGADO (R\$)	MULTA
01	PROCEDENTE	48.814,50,	48.814,50	60%
02	RECONHECIDA	24.952,76	24.952,76	60%
03	RECONHECIDA	10.273,15	10.273,15	60%
04	PROCEDENTE EM PARTE	28.459,37,	16.771,01	60%
05	PROCEDENTE EM PARTE	6.285,11	6.123,11,	-----
06	RECONHECIDA	43,35	43,35	-----
<b>TOTAL</b>		<b>118.828,23</b>	<b>106.997,88</b>	

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 1)**

Dirirjo do voto do relator, pelas razões a seguir expostas. A lide não consiste em discussão acerca da composição da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, mas na apropriação como crédito fiscal pelo remetente, na qualidade de tomador do serviço, do imposto cobrado no conhecimento de transporte.

Convém destacar, de antemão, que o autuado se constituía, em relação ao serviço de transporte, como responsável pelo recolhimento do imposto por substituição tributária, pois a prestação de serviço foi realizada por apenas três empresas durante os três anos, caracterizando-as como prestações sucessivas de serviço de transporte, nos termos do art. 298 do RICMS.

Convém destacar, também, que a presente lide não possui similitude com o caso de que tratou a Câmara Superior no Acórdão CS Nº 0035-21/09. Primeiro porque, ao contrário do que motivou a decisão na Câmara Superior, o aproveitamento do crédito fiscal não anularia a receita já que o autuado era o responsável pelo recolhimento do imposto por substituição tributária. Segundo porque os créditos fiscais jamais poderiam ser aproveitados pelo destinatário, como na situação da decisão da Câmara Superior, pois no conhecimento de transporte está consignado o remetente como tomador do serviço.

Ao contrário do que foi proferido no voto do Acórdão CJF nº 0213-12/20, existe previsão legal para que o remetente da mercadoria transferida se credite do imposto cobrado, relativo ao serviço de transporte quando ele for o tomador do serviço, conforme inciso V do art. 309 do RICMS.

O Acórdão CJF nº 0050-11/19, baseou a decisão em premissa equivocada, quando afirmou que o direito ao crédito do ICMS sobre o frete sempre será do contribuinte adquirente para dedução do

débito subsequente na operação posterior da mercadoria, pois esse direito somente será admitido ao destinatário se no conhecimento de transporte constar ele como foi o contratante do serviço.

A apropriação do ICMS cobrado no conhecimento de transporte pelo remetente, independe da inclusão do frete na base de cálculo do imposto das saídas em transferência, pois o remetente figurava como responsável pelo recolhimento do imposto relativo ao serviço de transporte por substituição tributária.

Aliás, a inocuidade da exigência de destaque do ICMS pelo prestador do serviço de transporte, nas hipóteses em que o tomador figurava como responsável pelo pagamento do imposto por substituição tributária, foi reparada pela Administração Tributária ao excluir essa obrigação do transportador, conforme nova redação da alínea “b” do inciso III do art. 439 do RICMS, dada pelo Decreto nº 19.781/2020, com efeitos a partir de 27/06/2020, conforme a seguir:

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

*III - por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, o transporte da mercadoria será acobertado pela Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, devendo-se observar o seguinte:*

*b) o Conhecimento de Transporte será emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS, salvo na hipótese em que o remetente assuma a condição de sujeito passivo por substituição em relação à prestação de serviço de transporte;”*

Assim, a apropriação do crédito fiscal pelo remetente, tomador do serviço, encontra respaldo no inciso V do art. 309 do RICMS, e independe da inclusão ou não do valor do frete na base de cálculo nas saídas das mercadorias, pois ele era o responsável por substituição tributária pelo pagamento do imposto. Não permitir a apropriação do crédito fiscal, seria cobrar o imposto sobre o serviço de transporte em duplicidade, e uma afronta ao princípio da não cumulatividade que rege o ICMS.

A despeito de não mais existir atualmente o destaque do ICMS nos conhecimentos de transporte emitidos, quando o tomador é o responsável por substituição, a título de explicação acerca da lógica que admitiria a apropriação do imposto cobrado nos conhecimentos de transporte no caso em discussão, resalto, que nas hipóteses em que a legislação admitia que o valor do frete constasse no valor das mercadorias tributadas, o valor pago a título de substituição tributária também poderia ser apropriado como crédito fiscal pelo substituto tributário, juntamente com o destacado no conhecimento de transporte, evitando a cobrança em duplicidade. Por outro lado, quando o valor do frete estava incluído no valor das mercadorias, mas essas não eram tributadas, o valor pago a título de substituição tributária não poderia ser apropriado como crédito fiscal, mas o destacado no conhecimento de transporte sim.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299314.0004/20-1**, lavrado contra **QUIMIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$100.811,42**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, inciso VII “a” e , II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$6.166,46**, prevista no art. 42, IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei n. 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUZA GOUVÊA - JULGADOR