

A.I. Nº - 206854.0003/21-2
AUTUADO - BASF SA
AUTUANTES - ANTONIO TORRES DE BARROS e LUIZ CARLOS PRATES SANTOS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/04/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJJ Nº 0057-02/22-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, inc. 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 29/09/2021, o Auto de Infração exige crédito fiscal de R\$2.256.267,47, acusando:

INFRAÇÃO 01 – 001.002.068. 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 UF, cujo valor do serviço não foi incluído, por determinação legal, na base de cálculo da operação. Valor: R\$2.256.267,47. Período: janeiro 2017 a dezembro 2019. Enquadramento legal: Art. 17, § 8º da Lei 7014/96 c/c arts. 439, III, RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “a” da Lei 7014/96.

Consta descrito que o crédito indevido referente ao frete contratado pelo contribuinte autuado, vinculado às saídas por transferência interestaduais – cfop 6151 – de produto de sua fabricação pelo custo, razão pela qual não pode se creditar, visto que esta operação não é venda cuja base de cálculo inclui o valor do frete consoante Parecer da DITRI/SEFAZ-BA, anexo.

Ressalva-se que a base de cálculo efetivamente utilizado pelo autuado, nas transferências, foi o custo (Matéria Prima, Material Secundário, Acondicionamento e Mão-de-Obra), sem a inclusão do frete, conforme planilha anexa, elaborada pela própria BASF, em resposta à 8ª Intimação, emitida em 02/06/2021.

Cabe também citar que essa mesma irregularidade foi lançada no Auto 269189.0001/17-0 (Infração 04), lavrado em 29/09/17, julgado procedente, tanto na 2ª JJJ, como na 1ª CJF, Acórdão 0294-11/19, anexo, de 23/10/19, conforme demonstrativo anexo, INF. Cód. 001.002.068.

A autuada apresenta defesa às fls. 79 a 107. Após sintetizar os fatos, preliminarmente diz haver vícios no procedimento fiscal que violam o art. 142 do CTN. Cita o art. 93, IX da CF/88, arts. 131, 165 e 458, do CPC, 150, I da CF e 97 do CTN, para dizer que a fiscalização reconheceu que a Impugnante arcou com o custo do frete CIF na transferência de mercadorias para outros seus estabelecimentos em outras UFs, mas concluiu que o creditamento dessa despesa não seria cabível, por considerar que a operação realizada não se caracterizaria venda e, portanto, o frete não foi incluído na base de cálculo do ICMS.

Diz que a acusação é de que a Impugnante não teria direito ao crédito de ICMS vinculado ao frete, na medida em que tal despesa não teria sido incluída na base de cálculo do imposto pago em razão da transferência interestadual. Contudo, diz, a precariedade do trabalho fiscal decorre do fato de nenhum dos dispositivos legais apontados como violados dispor sobre as regras de aproveitamento ou as regras de vedação ao aproveitamento de créditos de ICMS.

Após reproduzir o art. 17, § 8º, I, II, III da Lei 7.014/96, art. 439, III, do RICMS-BA., diz que a fiscalização não apontou qual dispositivo legal fundamentaria a conclusão de vedação ao aproveitamento do crédito relativo ao frete vinculado ao serviço de transporte contratado pela Impugnante.

Cita um anterior AI (269190.0001/17-0) de semelhante matéria, julgado procedente por voto de qualidade, mas que ainda será apreciada pelo Poder Judiciário, diante da precariedade do trabalho fiscal decorrente da ausência de indicação de dispositivos legais a vedar o crédito, contrariando o art. 142, do CTN.

No item “IV.1 – Indevida glosa de créditos decorrentes da contratação de serviço de transporte (frete) para transferência de mercadorias produzidas para outros estabelecimentos da Impugnante”, diz que demonstrará que (a) o creditamento é legítimo por não haver vedação legal; (b) que o direito ao crédito fiscal não pode ser mitigado; (c) que a operação de transferência interestadual era tributável na época dos fatos geradores, e; (d) que, no caso, há violação à não cumulatividade.

(A) A Legitimidade do Crédito Aproveitado

Diz não desconhecer o julgamento da ADC nº 49, com a qual se reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Contudo, as transferências compreendidas no período da autuação foram efetivamente tributadas. Ademais, nos autos da citada ADC, ainda não se concluiu o julgamento dos Embargos de Declaração opostos pelo Rio Grande do Norte, pois até o momento, foram proferidos 4 votos a favor da modulação dos efeitos do julgamento, no sentido de que o entendimento acerca da inconstitucionalidade da incidência do ICMS, nas operações interestaduais poderá ter efeitos somente a partir de 2022.

Reproduzindo o art. 155, § 2º, 19, 20 e 28 da LC 87/96, excertos de doutrina a respeito e parte do voto proferido pelo Julgador relator da 1ª CJF no julgamento do AI 269190.0001/17-0, advoga que: a) Tendo havido destaque e o recolhimento do ICMS na operação “de entrada” do serviço de transporte interestadual, é legítimo o aproveitamento do imposto destacado na operação; b) O art. 20 da LC 87/96 assegura o direito ao crédito do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) A operação decorrente da contratação do serviço de transporte interestadual foi normalmente tributada, não sendo o caso, sequer, de aplicação do artigo 20, § 1º da LC 87/96.

(B) A incidência tributária sobre a operação de transferência como reforço à legitimidade do crédito aproveitado pela Impugnante

Diz não desconhecer que a legislação do ICMS também estabelece uma exceção ao creditamento do ICMS (LC 87/96, § 3º, II), caso em que a saída subsequente da mercadoria ou prestação não for tributável, não sendo este o caso em tela, pois regulado pelo art. 12, I da LC 87/96 e art. 4º, I da Lei 7014/96, reproduzidos.

Nesse sentido, diz, se a saída subsequente apontada pela fiscalização é tributável e se tal operação tem incidência regular, todos os custos que forem inerentes à operação 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.

Assim, diz, considerar que na operação de transferência interestadual não há inclusão do frete na base de cálculo do ICMS, como afirmado na descrição da infração, significa reconhecer um indébito tributário em favor da própria Impugnante, tendo em vista que, como reconhecido pelo próprio AI, a BASF tributou as saídas da forma como prevê a legislação de regência.

- (C) A existência de critérios para definição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual não implica não tributação ou isenção da referida operação

Transcrevendo excertos de doutrina, art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, art. 17, § 8º, II, da Lei 7014/96, diz que o conceito de “valor da operação” para base de cálculo do ICMS só deve ser aplicado quando a operação de saída ocorre em decorrência de negócio jurídico comercial para outro estabelecimento que não tenha qualquer vinculação com o contribuinte. Fala que esta, a lógica para aplicação de tal conceito, pois, nessas hipóteses, ela equivale ao preço da mercadoria em si, signo presuntivo de riqueza que reflete o próprio negócio jurídico celebrado.

Assim, diz, nas hipóteses de transferência para outros seus estabelecimentos, não poderia, sequer, falar em aplicação do conceito geral “valor da operação” para determinação da BC da transferência – simplesmente porque “operação”, no sentido de negócio jurídico mercantil, não há e, conseqüentemente, não há preço, mas apenas custo, de modo que considerar o custo da mercadoria produzida como BC do imposto na saída de mercadoria por transferência, não significa operação sem tributação ou que há isenção (ainda que parcial) do ICMS, para fins de aproveitamento do crédito de ICMS incidente sobre frete CIF, não podendo a definição de critérios para o estabelecimento da base de cálculo – o que ocorre em razão da especificidade dessas operações -, ser considerado como definidora de alguma hipótese de não tributação ou de isenção, ainda que parcial, uma vez que há incidência nesse caso, integral, conforme estabelecido pela legislação complementar e estadual.

Aduz que é sabido que as únicas condicionantes para apropriação do crédito são: (I) ser a operação de entrada tributada pelo ICMS, e; (II) ser a operação de saída tributável pelo ICMS, e no presente caso, elas foram atestadas pela própria fiscalização.

- (D) Violação ao princípio da não cumulatividade (artigo 155, § 2º, I e II da CF) – Hipóteses constitucionais taxativas de estorno de créditos

Diz haver, no caso, violação à não cumulatividade, tendo em vista nele não se encontrar qualquer das circunstâncias de anulação do crédito pela entrada e se o próprio relato da infração aponta que a Impugnante excluiu da base de cálculo da transferência o ICMS relativo ao frete CIF, é porque não se trata de mercadorias com isenção ou não incidência.

Seguindo, reproduz excertos de doutrina a respeito e ementas de decisões judiciais para dizer não haver razão para manutenção do AI em face à soberania do princípio da não cumulatividade e as exceções ao direito ao crédito não se aplica ao caso.

- (E) A Interpretação Equivocada do Parecer da DITRI/SEFAZ-BA em Resposta ao Pedido de Orientação

Após reproduzir o parecer referido, diz discordar de sua conclusão, pois alega destaque e o recolhimento do imposto na operação de entrada do serviço de transporte interestadual de mercadoria, a Impugnante tem direito de usar o crédito, razão pela qual a interpretação dada ao art. 95, I, “c” do RICMS-BA está equivocada, pois houve destaque do imposto na operação, de modo que não faz sentido a previsão do art. Art. 95, I, “c” do antigo RICMS-BA, uma vez que o direito ao crédito decorre do próprio princípio da não cumulatividade e é evidente na hipótese em tela, que o RICMS-BA, vigente à época dos fatos, não o reproduziu, limitando-se a dispor sobre as regras aplicáveis à emissão da NF-e e CT-e.

(F) Conclusão

Diz ter exposto que a exigência deve ser cancelada, pois: a) Não há qualquer vedação ao aproveitamento desse crédito de ICMS no presente caso; b) no caso, o direito à apropriação do crédito não pode ser mitigado; c) as operações de transferência interestadual foram tributadas pelo ICMS e têm a BC definida segundo critérios da LC 87/96, não significando qualquer benefício fiscal concernente a não tributação; d) a glosa implica em violação ao princípio da não cumulatividade, pois ausentes as duas únicas exceções de anulação do crédito fiscal pelas entradas; f) a interpretação dada apelo Parecer DITRI/SEFAZ-BA é equivocada, pois o crédito decorre exatamente do princípio constitucional da não cumulatividade.

V. EXCESSO NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Reproduzindo ementa do REXT 582.461, do STF, diz que a multa aplicada é excessiva e confiscatória, situação vedada pelo art. 150, IV da CF/88, de modo que se mantida a exigência tributária, não se pode deixar de reconhecer o caráter confiscatório da penalidade imposta.

Concluindo, pede: a) Seja reconhecida a preliminar de nulidade; b) Subsidiariamente, o cancelamento do AI; c) Cumulativamente, o reconhecimento do excesso na constituição do crédito tributário em razão da confiscatoriedade da multa; e) as intimações referentes ao PAF sejam encaminhadas tanto ao seu estabelecimento matriz, como aos seus procuradores no endereço eletrônico marco@mmsop.com.br e marcelo@mmsop.com.br

Os autuantes prestam Informação Fiscal às fls. 249-252.

Dizem descaber a nulidade suscitada, pois sem respaldo legal, uma vez que não há no lançamento situação passível de enquadramento no art. 18, IV, do RPAF.

Quanto ao mérito, reproduzindo os arts. 155, II, § 2º da CF/88, 19 da LC 87/96 e 28 da Lei 7014/96, observam que todos frisam que se compensará o ICMS que for devido em cada operação, com o imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores e, no caso, trata-se do crédito do ICMS sobre o frete vinculado a saída de mercadorias produzidas pelo contribuinte em transferência interestadual, cuja base de cálculo é o custo formado por matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, sem inclusão do valor do frete.

Portanto, não se aplica a não cumulatividade, pois o crédito glosado do serviço de transporte não foi uma entrada que ocorreu anteriormente às citadas transferências interestaduais. Assim, não há previsão legal para uso de crédito nas operações objeto da autuação.

Informam que na venda a preço CIF (que não é o caso em tela), numa única transação, exatamente a mesma parcela do frete é tributada em duplicidade: na operação, do vendedor da mercadoria e na prestação do serviço de transporte, pelo transportador.

Assim, dizem, o legislador, para afastar a tributação em duplicidade, permitiu que o vendedor pudesse se creditar do ICMS destacado no CT-e incidente sobre o frete nas vendas CIF tributadas (neste AI ocorreram transferência pelo custo sem a inclusão do valor do frete), como forma de ressarcimento, já que o frete integra a BC da operação CIF.

Falam que o Parecer da DITRI anexado à fl. 65 e novamente reproduzido, explana tal situação, embora cite os artigos do RICMS-BA vigente na época de sua elaboração, mas o conceito e raciocínio permanecem.

Lembram que o mesmo contribuinte foi anteriormente autuado pela mesma irregularidade no AI 269190.0001/17-0 (Infração 04), lavrado em 29/09/17 e julgado procedente pelas duas instâncias do CONSEF, cujo acórdão consta às fls. 66/67 dos autos.

Também ressaltam que eles e outros auditores já autuaram esta irregularidade, sendo que alguns autos foram pagos de imediato e outros defendidos, mas todos julgados procedentes, a exemplo do AI 207103.0008/19-0, cuja ementa reproduzem.

Entendem impertinente o pedido de redução da multa e mantêm a exação fiscal.

Presente na sessão de julgamento, a representante legal do sujeito passivo, Priscila Maria Monteiro Coelho, OAB/SP 257.099, iniciando por resumir o contraditório, repisando os argumentos defensivos, expressa que o AI merece ser cancelado porque na legislação da Bahia não há dispositivo a vedar o crédito tomado pela BASF. Repete o argumento relativo à ADC... e suas possíveis consequências, bem como o relativo ao fato que as operações envolvidas no caso nesta lide administrativa não configura qualquer situação que impeça o aproveitamento do crédito, já que as prestações de serviço cujo uso do aproveitamento do crédito por parte do sujeito passivo (tomador dos serviços), objeto da controvérsia, foram tributadas.

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$2.256.267,47, acusando uso indevido, na condição de remetente, de crédito fiscal relativo ao frete de mercadorias saídas do estabelecimento em transferência interestadual para estabelecimento do mesmo titular.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documento de fl. 06, bem como do que se percebe na peça defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-72 e CD de fl. 73); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise, de modo que não se encontra no procedimento fiscal qualquer das irregularidades suscitadas pela Impugnante.

Indo ao mérito do caso, de logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre do confronto dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º), mediante uso de ferramenta de auditoria de ICMS que, sem alterá-los, capta os dados informados pelo contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD enviada ao SPED.

Tem suporte probatório nos demonstrativos e documentos autuados (fls. 23-64 e CD de fls. 73), cujas planilhas identifica: CT-e, período e data de emissão, número, transportador, NF-e vinculada, CNPJ transportador, Valor, CFOP, BC, Alíq., Vlr. créd. Indevido.

Contra a autuação, sem contrastar os dados da exação, inicialmente a Impugnante alegou que a autoridade fiscal não determinou com precisão a matéria tributável e não identificou o fato gerador, pois, não há descrição dos fatos representativos da infração. Afirmou não constar no

auto de infração, o correto enquadramento legal, a correta base de cálculo que deveria ter sido adotada, bem como a alíquota aplicável para a apuração do montante de ICMS creditado indevidamente, fatos estes que entende contaminar de nulidade o lançamento.

Aduziu não ter havido exata especificação da infração cometida, uma vez que a capitulação apresentada não é capaz de detalhar, ao certo, o que de fato acarretou a autuação fiscal.

Compulsando os autos, constato que as alegações contrariam o conteúdo dos autos, pois neles se vê o completo cumprimento dos requisitos expostos nos arts. 39 e 41, do RPAF, contendo: I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado; II - o dia, a hora e o local da autuação; III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta; IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato: a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento; b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário; c) a alíquota aplicável ao caso; d) o percentual da multa cabível; e) o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação; f) o total do débito levantado; V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação: a) em que se fundamentou a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória; b) tidos como infringidos; c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente; VI - outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal; VII - a intimação para impugnação administrativa no prazo de 60 (sessenta) dias, com indicação das situações em que o débito poderá ser pago com multa reduzida; VIII - a indicação da repartição fazendária onde o processo permaneceu aguardando o pagamento ou defesa; IX - o nome, o cadastro e a assinatura do autuante; X - a assinatura do autuado ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa.

O Auto de Infração foi lavrado na repartição fazendária, discriminando o débito por períodos mensais, considerando o tributo devido no último mês do período fiscalizado; o débito constante no Auto de Infração, para efeito de intimação, consta expresso pelos valores do tributo e pela indicação das penalidades, ficando sujeito à apuração, no momento do pagamento, dos valores das multas, da atualização monetária e dos acréscimos moratórios incidentes.

Ademais, o Auto de Infração consta acompanhado: I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentou; II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.

Portanto, nele constam a descrição detalhada dos motivos que resultaram em sua lavratura, inexistindo a alegada falta de clareza e precisão.

Nesse sentido, consigna-se que os dispositivos legais considerados infringidos pelo sujeito passivo, são claros e compreensíveis em sua disposição, mas foram objetivamente infringidos com o comportamento do contribuinte autuado; o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o auto de infração permitem o conhecimento da acusação fiscal e do débito tributário lançado, possibilitando, o pleno exercício do direito de defesa, inclusive porque a matéria envolvida não é novel para o contribuinte e, neste PAF, ainda que sem objetivamente contrastar os dados da exação, exerceu seu direito de defesa de modo amplo, irrestrito e demonstrando total compreensão da matéria no âmbito administrativo e jurídico. Logo, sem suporte fática, lógica ou jurídica, a nulidade arguida e aqui rejeitada.

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, tendo suportado o ônus do frete e, por isso, possui direito ao crédito fiscal de ICMS relativo ao serviço de transporte das mercadorias.

Para dar suporte aos argumentos, apresenta gravada no CD, fl. 245, Doc. 04, amostra dos CTCRs constantes no Demonstrativo suporte da autuação. Por sua vez, os autuantes explicam que o fato autuado consiste na estruturação do custo das mercadorias transferidas apenas computando matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, nele não se incluindo o frete, conforme planilha elaborada pelo próprio contribuinte atendendo específica Intimação Fiscal no curso da fiscalização, base de cálculo disciplinada na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, inc. II, reproduzida na Lei nº 7.014/96 no art. 17, § 8º, inc. II, neste não se incluindo o valor dos fretes concernentes às operações de transferência.

O argumento defensivo de fundo é que o direito de apropriação do crédito fiscal do ICMS sobre o serviço de transporte contratado é que ele decorre da não-cumulatividade do imposto e por ter o mesmo suportado os encargos do transporte na condição de substituto tributário, sendo a não cumulatividade um princípio constitucional, uma vez 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 não acontece no caso.

Neste caso, há divergência entre o entendimento do fisco e Impugnante no que se refere a considerar se as operações envolvidas na exação ocorreram a preço CIF ou FOB, divergência irrelevante para o desenlace da lide, pois tais conceitos se relacionam 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”, sendo que o presente caso se relaciona a operação distinta (prestação de serviço de transporte), cuja questão se restringe ao direito ou impossibilidade de aproveitamento do crédito fiscal relativo ao ICMS incidente sobre a operação de serviço de transporte contratado pelo sujeito passivo e correspondente ao transporte de suas mercadorias transferidas para outros seus estabelecimentos fora da Bahia.

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 quando da apuração do ICMS computando entradas e saídas de mercadorias, 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 os autuantes terem caracterizado as operações de transferência como operações a preço FOB, em razão da 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 CTCRs.

Em uma operação de venda de mercadoria a preço CIF, no preço consta incluído as despesas de frete. Sendo o transporte realizado por transportadora, deve estar a prestação acobertada por nota fiscal e pelo conhecimento de transporte, caso em 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 no seu art. 439, inc. II.

Nesse caso, 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.

Tal regra permite ao contribuinte creditar-se do ICMS constante no CTCRC. 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, o que, desde já, adianto, não ter ocorrido neste caso, como comprova a planilha de custo apresentada pelo contribuinte autuado e reconhecido pela Impugnante.

Assim, o que valida o direito ao crédito destacado no CRTC é o fato de que o mesmo esteja incluído na base de cálculo do ICMS da operação de venda ou remessa, pois, numa única transação, exatamente a mesma parcela do frete é tributada em duplicidade: na operação de venda da mercadoria (do vendedor/remetente) e na prestação do serviço de transporte (do transportador). Ou seja, as duas operações (venda da mercadoria e serviço de transporte) se imbricam.

Ocorre que na operação de transferência de mercadorias, não se identifica as figuras do remetente/vendedor, assim como do adquirente/comprador. 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 CRTC 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 mera despesa operacional da empresa.

A matéria envolvida neste PAF tem sido apreciada em diversos julgamentos neste CONSEF e assim tem se posicionado a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0363-12/07, CJF nº 0455-12/07, 0294-11/19, 0213-12/20 e CS nº 0035-21/09.

A multa proposta é a legalmente prevista para a infração constatada e o pedido de redução fica prejudicado por falta de previsão legal para sua efetivação no âmbito administrativo.

As intimações acerca deste PAF devem ser feitas na forma regulamentar, mas nada impede o atendimento do pleito da Impugnante no sentido de que também sejam encaminhadas aos seus representantes legais.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206854.0003/21-2**, lavrado contra **BASF SA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de

R\$256.267,47, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões Virtual do CONSEF, 30 de março de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR