

PROCESSO - A. I. Nº 281082.0001/21-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
RECORRIDOS - FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0130-03/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDUSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/09/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0260-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL SOB CLÁUSULA 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 (CTRC e base de cálculo). Correta exclusão período extinto por decadência. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0130-03/21-VD, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal, respaldado no art. 169, I, “b” do dito regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2021 e com ciência em 01/04/2021, exige o débito de R\$ 1.054.847,09, inerente ao exercício de 2016, sob a acusação de “*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.*”, conforme art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 e demonstrativo de crédito indevido de conhecimentos de transportes vinculados as operações de transferências, sintético e analítico, cópia dos CTE’s e as respectivas notas fiscais, apensadas a título de exemplos.

A Decisão recorrida, após constatar que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais, indeferiu o pedido de diligência e considerar extintos pela decadência os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a março de 2016, julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 857.836,03, diante das seguintes considerações de mérito:

VOTO

[...]

Considerando que o estabelecimento autuado é industrial, o valor da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência da mercadoria produzida é determinado pelo seu custo de produção, assim entendido, a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme dispositivo legal acima reproduzido.

O Impugnante alegou que possui o pleno direito ao crédito do ICMS devidamente destacado em documento fiscal idôneo, ressaltando que não é contribuinte com apuração normal de tributação do ICMS, de forma que a Fiscalização jamais poderia apurar o presente crédito tributário, sem considerar as regras do PROAUTO/FUNDESE.

Afirmou que a presente autuação está centrada no crédito indevido de ICMS, oriundo da aquisição de serviço de frete de mercadorias destinadas a estabelecimentos localizados em outras Unidades da Federação.

O Autuante informou que as operações autuadas ocorreram a preço CIF, em que o frete não compôs a base de

cálculo do imposto debitado na NF da mercadoria transferida a outro estabelecimento do mesmo titular, não ensejando direito ao crédito por parte do Impugnante.

Observe, que independentemente de o sujeito passivo ter despesa com transporte, correspondente ao valor do frete, o mencionado valor não compõe a base de cálculo da mercadoria tributada, objeto da transferência. Portanto, em relação ao ICMS para esta situação, os conceitos de frete “FOB” e “CIF” não alteram a interpretação quanto à operação em comento, haja vista que o preço do serviço de transporte não compõe a base de cálculo do imposto debitado na NF de saída da mercadoria transferida a outro estabelecimento do mesmo titular, em outro Estado.

Não se trata de negar a aplicação do princípio da não-cumulatividade, considerando que atendendo a pretensão do sujeito passivo impossibilita que o Erário aufera qualquer valor sobre o serviço de transporte tributável que foi contratado. Ou seja, o Estado recebe o ICMS destacado no CTCR, 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, inexistindo permissivo legal para o remetente contratante se creditar do ICMS destacado no CTCR relativo ao serviço de transporte para transferência de mercadoria a outro seu estabelecimento, quando o valor da operação de transferência toma por base de cálculo o “custo da mercadoria”, que não inclui o valor do frete.

O Impugnante alegou, também, que a metodologia empregada no levantamento fiscal se revela completamente ilegal, na medida em que a mesma restringe-se à identificação do montante de créditos indevidamente glosados, convertendo-o em exigência fiscal. Disse que o Autuante ignorou por completo todas as disposições normativas de regência atinentes à mecânica de financiamento, que definem o pagamento mínimo de 20% do ICMS mensal a ser recolhido ao erário baiano, conforme sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE.

Sobre esta alegação, o Autuante afirmou que não assiste razão ao Defendente, haja vista que não existe previsão legal para utilização do benefício fiscal em comento, quanto ao imposto devido, apurado através de auditoria fiscal contábil, resultante de lançamento indevido realizado pelo sujeito passivo.

Vale destacar, a explicação lógica de que não é cabível o crédito pelo remetente da mercadoria, independente se CIF ou FOB, é porque se anularia o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no Conhecimento de Transporte, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a referida prestação de serviço, iniciada no Estado da Bahia, ou seja, tornaria o ICMS sobre o transporte uma operação isenta.

Dessa forma, após análise efetuada na planilha elaborada pelos autuantes, conclui que a exigência fiscal subsiste em parte, após a exclusão dos débitos alcançados pela decadência (meses de janeiro, fevereiro e março de 2016), restando o imposto devido de R\$ 857.836,03.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário, de fls. 149 a 168 dos autos, o recorrente apresenta as seguintes alegações:

1. DAS CRÍTICAS À DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA:

- a)** Nulidade: autuação com base no art. 13, § 4º da LC nº 87/96 – dispositivo declarado inconstitucional pelo STF, sendo incapaz à manutenção do valor remanescente.
- b)** Do pleno direito ao crédito do ICMS na aquisição de serviço de frete de mercadorias tributadas por ter suportado o ônus do pagamento do ICMS, eis que não há na legislação baiana qualquer dispositivo no sentido de autorizar a glosa do ICMS sobre serviço de frete em virtude da não inclusão na base de cálculo tributável da operação de transferência, pois não guarda qualquer relação com o direito de aproveitamento de créditos decorrente do serviço de transporte contratado e de ônus do recorrente, do que cita Acórdão CJP nº 0336-11/15 no sentido de não ser correto confundir as regras para composição da base de cálculo do ICMS na saída de mercadorias transferidas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte com direito ao crédito de ICMS oriundo da aquisição de serviço de transporte de mercadoria tributada, como também, decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, no mesmo sentido, ou seja, quando as mercadorias objeto do transporte são tributadas.
- c)** Destaca que os artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 asseguram o direito de creditar dos valores destacados nos documentos fiscais em obediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º da Constituição Federal, como também que o art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, ao definir os fatores de custo que compõem a base de cálculo tributável do imposto, é taxativo e, desta forma, não há possibilidade de inclusão de outras rubricas para fins de

composição dos elementos do custo das mercadorias definidos no citado dispositivo legal.

- d) Admite que, quando muito, o fisco poderia ter ajustado a base de apuração do lançamento, a fim de glosar apenas os créditos de ICMS relacionados à rubrica referente à aquisição do serviço de frete de mercadorias.

2. DAS DEMAIS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO INTEGRAL DA AUTUAÇÃO:

- a) Do pleno direito ao creditamento do imposto – do correto destaque do ICMS na “Nota Fiscal”, do que reitera os argumentos postos na alínea “c” e cita doutrina.
- b) Da apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia com base nas regras de apuração do Incentivo Fiscal PROAUTO/FUNDESE, o qual autoriza a utilizar o montante referente ao financiamento de capital de giro para compensação do ICMS devido mensalmente ao Estado da Bahia, conforme previsto em seu Contrato com o Estado e art. 4º do Decreto nº 14.209/2012, já que a metodologia aplicada restringe-se à identificação do montante de créditos indevidamente glosados, convertendo-o em exigência fiscal, sem a devida recomposição da escrita para fins de emprego da sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE que define o pagamento mínimo de 20% do ICMS mensal a ser recolhido ao erário baiano, contrariando frontalmente as regras de tributação concedidas ao recorrente, ou seja, quando muito, poderia cobrar o imposto resultante da glosa dos referidos créditos de ICMS, considerando a parcela mínima de pagamento equivalente a 20% do imposto apurado mensalmente, do que defende a realização de diligência para promover a recomposição de sua escrita fiscal ou cancelada a autuação, provendo o Recurso Voluntário.

Registra-se a presença sessão de videoconferência, Sra. Joice Oliveira, que acompanhou o julgamento.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida, através do Acórdão nº 0130-03/21-VD, exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido no lançamento de ofício, previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assim como de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, relativa ao Auto de Infração em epigrafe, pelo qual se exige o débito de R\$ 1.054.847,09, inerente ao exercício de 2016, sob a acusação de *“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”*.

Inicialmente, da análise do Recurso de Ofício, verifica-se que a desoneração parcial do valor exigido no Auto de Infração de R\$ 1.054.847,09 para R\$ 857.836,03, decorreu do acerto da Decisão recorrida quanto a prejudicial de mérito de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, em relação aos fatos geradores de janeiro a março de 2016, quando da ciência expressa do sujeito passivo da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 01/04/2021, via mensagem DT-e (fl. 45), conforme entendimento já exarado através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, pois, como bem consignado na Decisão recorrida, consoante Súmula nº 12 do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração, já que a acusação de utilização indevida de crédito de ICMS decorreu da análise pelo fisco dos lançamentos pelo contribuinte em sua escrita fiscal e oferecidas a tributação, ensejando no recolhimento a menor do tributo apurado.

Nesta condição, o prazo para homologação sujeita-se a contagem decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN, cujo direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5

anos, contados da ocorrência do fato gerador, eis que não restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Diante de tais considerações, concluo que, quando da notificação do lançamento de ofício, em 01/04/2021, sob a égide do art. 150, § 4º do CTN, já havia ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos meses de janeiro a março de 2016, nos valores respectivos de: R\$ 61.602,36; R\$ 57.323,65 e R\$ 78.085,05, objetos da exação fiscal, pois se encontravam extintos nos termos do art. 156, V do CTN, remanescendo o valor de R\$ 857.836,03, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja conclusão acolho para concluir pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, no que se refere à alegação de nulidade da autuação com base no art. 13, § 4º da LC nº 87/96, por ser tal dispositivo declarado inconstitucional pelo STF, **tal alegação** só vem a corroborar com a acusação da utilização indevida do crédito de ICMS sobre o frete pelo sujeito passivo, na condição de remetente, pois tal direito é do adquirente para compensação com o débito na operação subsequente, conforme veremos adiante.

Inerente às alegações: *i)* do direito ao crédito do ICMS na aquisição de serviço de frete de mercadorias tributadas por ter suportado o ônus do pagamento do ICMS, já que inexistente autorização de glosa do ICMS sobre serviço de frete em virtude da não inclusão na base de cálculo tributável na transferência, pois não guarda qualquer relação com o direito de aproveitamento de créditos decorrente do serviço de transporte contratado e de ônus do recorrente; *ii)* como também de que os artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 asseguram o direito de creditar dos valores destacados nos documentos fiscais em obediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º da Constituição Federal, **verifica-se que** se resumem a única alegação de legitimidade do crédito e, assim, 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 mercantis* sob cláusula CIF, o tomador, aquele que contrata e paga o serviço de transporte, é o remetente. Em sentido contrário, no frete contratado sob cláusula FOB, compete ao destinatário da mercadoria o pagamento do custo do transporte, em que pese tal distinção inexistir no caso de *transferências*, por se tratar o remetente e o destinatário da mesma pessoa jurídica.

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”.

Contudo, no caso do valor da prestação de serviço do frete não compor da base de cálculo da mercadoria (CIF), conforme ocorreu, o remetente ao se creditar do ICMS destacado no CTRC estará 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.

Porém, 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, cuja premissa se aplica às operações de transferências.

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 o ICMS é atrelado (não cumulatividade do ICMS).

Entretanto, na situação sob análise, por se tratar de operações interestaduais de transferência de produção própria, em decorrência do quanto estabelecia o art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, que limitava a base de cálculo do ICMS apenas “*ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”, **é notório** que, neste caso, o valor do frete não está inserido na base de cálculo da operação de transferência, fato reconhecido pelo próprio recorrente.

Dessa forma, nesta hipótese, como não havia 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, inclusive quanto ao Acórdão citado pelo recorrente CJF nº 0336-11/15, o qual ele se refere ao voto vencido.

Acerca da alegação de que, quando muito, poderia cobrar o imposto resultante da glosa dos referidos créditos de ICMS, considerando a parcela mínima de pagamento equivalente a 20% do imposto apurado mensalmente com base nas regras de apuração do Incentivo Fiscal PROAUTO/FUNDESE, do que defende a realização de diligência para promover a recomposição de sua escrita fiscal ou cancelada a autuação, **considero impertinente** eis que a efetiva utilização indevida do crédito fiscal ocorreu em sua totalidade, conforme demonstrativo analítico ínsito em mídia (fl. 44), de cujo valor apropriado como crédito fiscal pelo sujeito passivo não existe previsão legal para utilização do benefício fiscal em comento.

Ademais, além da ilegitimidade do crédito fiscal, o recorrente só se beneficiou com tal apropriação, eis que, assim procedendo, reduziu o valor do ICMS devido no mês e, em consequência, recolheu a menos o imposto ao erário baiano, no percentual de 20%, assim como efetivou o pagamento a menos de 80% do ICMS através do financiamento de capital de giro ao FUNDESE, como abaixo demonstrado.

1. ICMS debitado de R\$ 10.000.000,00 – ICMS creditado de R\$ 8.000.000,00 = ICMS devido de R\$ 2.000.000,00.

Sendo: R\$ 400.000,00 pago à vista ao erário e R\$ 1.600.000,00 através do FUNDESE (fl. 167, verso);

2. ICMS debitado de R\$ 10.000.000,00 – ICMS creditado de R\$ 7.000.000,00 = ICMS devido de R\$ 3.000.000,00.

Sendo: R\$ 600.000,00 pago à vista ao erário e R\$ 2.400.000,00 através do FUNDESE;

Em consequência, também descabida a diligência requerida.

Diante de tais considerações, considero as razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281082.0001/21-9**, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 857.836,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS