



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 187 /2017

Sessão: 48ª Sessão Ordinária de 19 de julho de 2017

Processo Nº 1/2921/2013

Auto de Infração Nº: 1/201309690

Recorrente: COBAP COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE ARTEFATOS DE PAPEL LTDA

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. FRETE CIF NÃO INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO DA NOTA FISCAL DE VENDA.**

1. OPERAÇÕES DE VENDAS DE MERCADORIAS SEM A INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DO FRETE REFERENTE ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE POR CONTA DO VENDEDOR (CIF). 2. PRELIMINAR DE NULIDADE AFASTADA POR UNANIMIDADE. 3. DISPOSITIVOS INFRINGIDOS: arts. 25, § 4º, II, "b"; 170, V, "f" e 244 c/c 73 e 74, TODOS DO RICMS. 4. PENALIDADE NOS TERMOS DO ART 123, I, "c" DA LEI 12.670/96 5. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 6. AUTO DE INFRAÇÃO **PARCIAL PROCEDENTE** POR UNANIMIDADE, CONTRÁRIO À DECISÃO SINGULAR, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR CONFORME LAUDO PERICIAL E DO PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA ACOLHIDO PELO REPRESENTANTE DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO.

**PALAVRA CHAVE: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. FRETE CIF.NÃO INCLUSÃO BASE DE CÁLCULO. PARCIAL PROCEDENTE.**

**RELATÓRIO**

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. EM 2009, O CONTRIBUINTE PROMOVEU SAIDA DE MERCADORIA COM FRETE CIF, NAO INCLUIDO NO PRECO DA

1

MERCADORIA, UMA VEZ QUE DEIXOU DE INFORMAR O VALOR DO FRETE NO CAMPO ESPECIFICO DA NOTA FISCAL PARA COMPOR A BASE DE CALCULO DO ICMS. NEM MENCIONOU A INCLUSÃO DO FRETE NO PRECO DA MERCADORIA. VIDE PLAN.

Auto de infração com imposto e multa fixada, respectivamente, em R\$ 214.792,50 (duzentos e quatorze mil, setecentos e noventa e dois reais e cinquenta centavos). Artigos infringidos: 73, 74, 170, V, F e 244, do Dec. 24.569/97 e art. 28 da Lei 12.670/96, com penalidade fixada nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96. Período da infração 01 a12/2009.

Nas informações complementares, os auditores fiscais consignam que o contribuinte lançou a crédito os valores correspondentes ao ICMS destacados nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga - CTRC, contratado por sua conta e ordem (FRETE CIF), conforme estabelece o parágrafo único do art. 244 do Dec. 24569/97, e analisando as notas fiscais de saída constataram que o contribuinte não incluiu o valor do frete CIF na base de calculo do ICMS conforme determina o §1º, B do art. 28 da Lei 12.670/96 e o § 4º do art. 25 do Dec. 24.569/97; pois não destacou o valor do frete em campo próprio conforme estabelece o art. 170,IV,F do Dec. 24.569/97, nem mencionou sua inclusão no preço da mercadoria conforme determina o art. 244 do Dec. 24.569/97. Após a constatação, os auditores apuraram na planilha em anexo o valor do ICMS que deixou de ser recolhido devido a não inclusão do frete na base de calculo das mercadorias. Utilizaram como valor do frete, o real valor de cada prestação, conforme os CTRC em anexo.

O contribuinte interpõe tempestiva impugnação em que resumidamente consigna conforme abaixo exposto:

- a) Que o Fiscal Autuante apenas presumiu a falta de recolhimento do imposto diante da ausência de oposição na Nota Fiscal da expressão "frete incluído no preço da mercadoria". Descuidou de comprovar que o valor do frete não estava, de fato, incluso no preço da mercadoria, o que configuraria o cometimento do ilícito;
- b) Preliminar de nulidade por ausência de provas. O ônus da prova dos fatos constitutivos da infração tributária pertence ao Fiscal autuante, cabendo ao contribuinte apenas apresentar contraprovas que extingam, modifiquem ou impeçam a autuação. Por essa razão, o auto é nulo em face da ausência de provas, na esteira do entendimento deste CONAT, conforme se depreende, por exemplo, da Resolução n.119/2010 da 2ª Câmara;
- c) A planilha de custos comprova a inclusão do frete no preço da mercadoria. Diante de uma amostragem de sete notas fiscais elaborou-se uma planilha com a metodologia de composição dos preços de vendas unitários a partir do custo de produção com fins comprovação que o valor do frete integra o preço constantes das notas fiscais;
- d) Que houve um simples equívoco da empresa no que se refere à mera obrigação acessória de não apor na nota a inscrição "frete incluído no preço

da mercadoria". Não houve qualquer prejuízo ao Estado do Ceará, já que o ICMS relativo ao frete foi devidamente recolhido;

- e) Ao final requer a nulidade do feito fiscal e, se ultrapassada a liminar, a improcedência do auto diante da constatação da inclusão do frete no preço da mercadoria.

Em decisão singular, a autoridade julgadora de 1ª instância decide pela procedência do feito fiscal. Aduz, sucintamente, que a empresa autuada ateve-se na sua defesa a apenas afirmar a regularidade do recolhimento do imposto com base em planilha de custos, sem trazer aos autos qualquer elemento de prova que comprovem efetivamente que o valor do frete CIF fora incluído no cálculo do ICMS devido e necessário para refutar a acusação fiscal. Assim considerado, a autoridade julgadora monocrática conclui não prosperar a afirmação apresentada pela empresa em sua impugnação e por consequência, não acata o pedido da mesma pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O contribuinte interpõe tempestivo Recurso Ordinário em que consigna os mesmos fundamentos da peça de impugnação, acrescentando:

- a) Que o valor pago a título de frete no período de 2009 está inserido no campo dedução de vendas da DRE, significando dizer que os gastos com frete foram deduzidos diretamente do faturamento total da empresa (Receita Bruta) para fins de determinação da receita líquida e, portanto, estavam contidos no preço das mercadorias vendidas;
- b) Ao se analisar o detalhamento da conta 3.1.2.2.01 [frete sobre vendas) no SPED Contábil - providência que poderá ser tomada em sede de perícia - é possível identificar todos os CTC's lançados no período, cujo pagamento está lançado também no Livro Razão (DOC. 02). Confrontando-se os lançamentos no SPED Contábil com a planilha anexada pelo Fiscal na qual constam os fretes supostamente não inclusos na base de cálculo do ICMS, observa-se absoluta correspondência entre eles;
- c) O fato de que todos os CTC's apontados pelo Fiscal estão lançados na conta FRETE SOBRE VENDAS (3.1.2.2.01 do SPED) apenas confirma a tese de que os gastos com os serviços de frete estavam inclusos no preço da mercadoria (receita de vendas) e, portanto, integraram a base de cálculo do ICMS;
- d) A penalidade merece ser reenquadrada para aquela prevista no art. 123, I, alínea "d" da Lei 12.670/96, tendo em vista que todas as operações estão escrituradas.
- e) Ao final, reitera o pedido de nulidade, e ultrapassada a preliminar, no mérito seja julgado improcedente;
- f) Requer ainda o envio dos autos a célula de perícia a fim de comprovar as alegações recursais, elaborando-se quesitos para tanto;

Às fls. 3606 a assessora processual tributária determina o encaminhamento do feito fiscal à CEPED - Célula de Perícias Fiscais e Diligências, com o fito com o

fito de: 1) Averiguar as operações realizadas com Cláusula CIF no período fiscalizado, fazendo a conciliação entre o Conhecimento de Transporte e a respectiva nota fiscal, bem como a contabilização do frete como despesas e sua exclusão da receita bruta por ocasião da apuração do resultado com exercício; e 2) Excluir da base de cálculo as operações de vendas realizadas com cláusula CIF, em relação às quais houve a comprovação da vinculação entre o Conhecimento de Transporte e a respectiva nota fiscal e 3) acrescentar outras informações que se julgar necessárias para o esclarecimento da lide.

Às fls 3608, consta termo de arrolamento de bens em garantia à presente autuação.

Conforme informações contidas no laudo pericial (fls 3544 a 3650) o perito atesta:

- a) Inicialmente que o contribuinte transmitiu sua ECD em 30/06/2010, conforme recibo de entrega de livro digital e captura de tela (print) da abertura do arquivo no sistema Sped Contábil da Receita Federal do Brasil, e ao analisar o citado arquivo verificou que a escrituração contábil encontrava-se incompleta, sem a contabilização dos fretes discriminados na planilha fiscal;
- b) Que manteve contato com o assistente técnico que reportou haver tido uma retificação da ECD original do contribuinte em 25/09/2013;
- c) Que a análise da contabilização dos fretes sobre vendas como despesa foi realizada tendo por base a ECD retificada em 25/09/2013, data esta posterior à data de lavratura do auto de infração (13/06/2013);
- d) Respondendo ao quesito 1, afirma que os conhecimentos de transporte com cláusula CIF foram contabilizados como Fretes s/ Vendas, conta contábil de despesa que integra as Deduções de Vendas da DRE no período, e no tocante a esta conta (Fretes s/ Vendas), informamos que a mesma deveria integrar o grupo Despesas Operacionais, não o grupo das Deduções de Vendas. No entanto, tal equívoco não tira a natureza de despesa da conta Fretes s/ Vendas, a qual deduziu as receitas na DRE, conforme se verificou na ECD do contribuinte;
- e) Em resposta aos quesitos 1 e 2, esclarece que fora elaborado planilhas que segregaram os conhecimentos de transportes vinculados às notas fiscais de vendas, daqueles que não foram comprovados com a apresentação das respectivas notas fiscais de vendas;
- f) Que após os procedimentos anteriormente mencionados, elaboramos planilha referente aos conhecimentos de transporte que não tiveram comprovação com a nota fiscal de venda, a qual demonstrou um montante de R\$ 35.941,89 (trinta e cinco mil, novecentos e quarenta e um reais, oitenta e nove centavos), referente ao ICMS a ser recolhido pelo contribuinte no presente AI.

A assessoria Processual Tributária de manifesta pela parcial procedência do feito fiscal aduzindo, em síntese, pelo afastamento da nulidade tendo em vista que o lançamento tributário adveio de uma análise criteriosa dos documentos fiscais da




empresa recorrente. ou seja, as notas fiscais de vendas são meios hábeis a atestar que o contribuinte não houvera se debitado do ICMS sobre os serviços de transporte, cumprindo ao autuado apresentar dados aptos a infirmar a acusação fiscal. No mérito, refuta o reenquadramento de penalidade ao art. 123, I, D requerido pelo contribuinte tendo em vista que o dispositivo em estudo condiciona sua aplicabilidade à regular escrituração do imposto a recolher, não ocorrendo no caso concreto, assim considerado, pugna pela parcial procedência da autuação com base no laudo pericial e nos termos dos arts. 25, III, §4º c/c II, "b"; 170, V, "f"; bem como 244, caput e §1º, todos do RICMS/CE, sujeitando-se à sanção estipulada no art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96.

Fólios de fls. 3683, consta pagamento, nos termos da Lei 16.259 de 09/06/2017 (REFIS) do valor do principal em R\$ 35.941,89 (trinta e cinco mil, novecentos e quarenta e um reais e oitenta e nove centavos).

O Parecer queda-se acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized initial 'P' followed by a cursive name.

## VOTO DO RELATOR

Consoante se colhe da peça acusatória fiscal, a infração consiste no fato de o contribuinte não haver incluído o valor do frete CIF na base de cálculo do ICMS conforme determinado pelo § 1º, B do art. 28 da Lei 12.670/96 c/c o § 4º do art. 25 do Dec. 24.569/97; consequência de não haver destacado o valor do frete em campo próprio conforme estabelecido no art. 170, V, F do Dec. 24.569/97, também não mencionado sua inclusão no preço da mercadoria conforme determinado no art. 244 do Dec. 24.569/97. Note-se que o contribuinte lançou a crédito os valores correspondentes ao ICMS destacados nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga - CTRC, contratado por sua conta e ordem (FRETE CIF).

Convém de pronto, razão de preliminar aventada na peça recursal interposta, analisar o argumento de nulidade produzido em face ausência de provas, em que se alega que o ônus da prova dos fatos constitutivos da infração tributária pertence ao Fiscal autuante, cabendo ao contribuinte apenas apresentar contraprovas que extingam, modifiquem ou impeçam a autuação, daí, segundo, a recorrente a presente autuação merecer ser julgado nulo.

Ante a preliminar afirmada, temos que não deve ser acolhida em face de que a autuação se encontra lastreada em fundamentos fáticos e legais quando da produção da presente norma concreta e individual (lançamento de ofício determinado em auto de infração). Fundamentos fáticos se afirmam consequência das vasta documentação fiscal acostada aos autos que confirmam o relato da autuação determinada pela autoridade fiscal. Diga-se, diante desta documentação é que a recorrente produziu sua densa defesa fiscal. Fundamento legal, razão de que na avaliação dos auditores fiscais estão estampados os dispositivos legais que aquelas autoridades as tiveram como violados. Do exposto, não vejo os requisitos contidos no art. 83 da Lei 15.614/14 para declaração de nulidade, pelo qual de pronto já não acolho a preliminar aventada.

Analisando-se a documentação fiscal produzida como prova pelas autoridades fiscais vislumbra-se, de início, aptidão a qualificar a infração apontada no presente auto de infração. De fato, aquelas determinações legais fixadas no art. 28, § 1º, II, "b" Lei 12.670/96, reproduzida no art. 25, § 4º, II, "b" do Dec. 24.569/97 não restam evidenciados nas notas fiscais. De igual modo, diga-se o mesmo do especificado no art. 170, V, "f" os quais corroboram para possível violação ao art. 244 do mencionado regulamento do imposto em destaque. Assim, pois, a documentação acostada aos autos se perfectibilizam provas iniciais substanciais da infração apontada, cabendo a recorrente trazer aos autos comprovação em sentido contrário que refutem a acusação fiscal, e ausentes elementos indicativos de contraprovas, mormente contábeis, as provas tidas como iniciais redundam como cabais de sorte a materializar a conduta infratora.

Nessa senda, observa-se da peça recursal argumentação produzida pela recorrente e baseada em documentação contábil que, os fretes incidentes nas

operações CIF (seguro e frete por conta do vendedor da mercadoria) estariam inseridos na base de cálculo dos respectivos documentos fiscais.

Nesse sentido não é por demais reprisar nesse momento os argumentos fundamentais de ordem material da recorrente.

- a) Que o valor pago a título de frete no período de 2009 está inserido no campo dedução de vendas da DRE, significando dizer que os gastos com frete foram deduzidos diretamente do faturamento total da empresa (Receita Bruta) para fins de determinação da receita líquida e, portanto, estavam contidos no preço das mercadorias vendidas;
- b) Que ao se analisar o detalhamento da conta contábil 3.1.2.2.01 (frete sobre vendas) no SPED Contábil, é possível identificar todos os CTCs lançados no período, cujo pagamento está lançado também no Livro Razão (DOC. 02). Confrontando-se os lançamentos no SPED Contábil com a planilha anexada pelo Fiscal na qual constam os fretes supostamente não inclusos na base de cálculo do ICMS, observa-se absoluta correspondência entre eles;
- a) Que o fato de que todos os CTC's apontados pelo Fiscal estarem lançados na conta FRETE SOBRE VENDAS (3.1.2.2.01 do SPED) apenas confirma a tese de que os gastos com os serviços de frete estavam inclusos no preço da mercadoria (receita de vendas) e, portanto, integraram a base de cálculo do ICMS;

Veja-se, pois, que a argumentação trazida pela autuada lastreada em documentação contábil traz em si contraprovas de sorte a invalidar a acusação fiscal inicial. E diante do exposto, coube, em boa medida para o deslinde do presente litígio, à assessora processual tributária determinar o feito fiscal para diligência pericial no sentido de se confirmar a alegação trazida pela recorrente.

Com efeito, o laudo pericial produzido após análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) do contribuinte, nos atesta que os conhecimentos de transporte com cláusula CIF foram contabilizados como Fretes s/ Vendas, conta contábil de despesa que integra as Deduções de Vendas da DRE no período. Ainda, nesse sentido, a perita assiná-la que no tocante a referida conta contábil (Fretes s/ Vendas), o contribuinte cometera um equívoco de contabilização razão de que não deveria constar como dedução de venda, mas que deveria integrar o grupo Despesas Operacionais, no entanto, tal fato não se lhe retira a natureza de despesa da conta Fretes s/ Vendas, a qual deduz as receitas na DRE.

Ressalte-se, conforme o laudo pericial, que foram elaboradas planilhas que segregaram os conhecimentos de transportes vinculados às notas fiscais de vendas, daqueles que não foram comprovados com a apresentação dos respectivos documentos fiscais de vendas. Ou seja, a perícia glosou, como forma de comprovação contábil de inclusão do frete CIF na base de cálculo das notas fiscais anexadas na autuação, os conhecimentos de transportes CIF lançados como despesas de frete redutoras de receitas de vendas, os quais não detinham



vinculação na escrita contábil com as notas fiscais de vendas objeto do auto de infração, portanto não subsistindo quanto a estas operações o principal argumento de contraprova evidenciada na contabilização dos CTC's (fretes) como redutores de vendas e diante desta contabilização restaria caracterizado a inclusão do frete CIF na base de cálculo nas respectivas notas fiscais de vendas.

Assim considerado, em boa ordem técnica, a perícia elaborou uma planilha (fls. 3665-3681) referente aos conhecimentos de transporte que não detiveram comprovação de vinculação com a respectiva nota fiscal de venda, resultando prestações de serviços de transportes com frete CIF não incluídas nas bases de cálculos de operações de vendas, no montante de R\$ 35.941,89 (trinta e cinco mil, novecentos e quarenta e um reais, oitenta e nove centavos) referente a imposto a ser recolhido pelo contribuinte.

Por último, deva ser afastado o pedido de reenquadramento da penalidade para aquela prevista no art. 123, I, alínea "d" da Lei 12.670/96, tendo em vista que a condição necessária e suficiente para o gozo do requerido benefício pressupõe regular escrituração não somente dos documentos fiscais como ainda do imposto a recolher, não evidenciada no caso que se cuida.

Sem embargo, percebe-se indubitavelmente que restou, em parte, caracterizada a conduta infratora do contribuinte tipificado na peça acusatória fiscal de falta de recolhimento, nos termos do arts. art. 25, § 4º, II, "b"; 170, V, "f" e 244, c/c 73 e 74 todos do RICMS, fixando-se a penalidade no art. 123, I, "c" da Lei 12.670/96 impondo-se, em consequência de tanto, a cobrança do tributo e multa de igual valor.

Do exposto, pelas linhas traçadas anteriormente decide-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário para lhe negar provimento, com reforma da decisão singular, decidindo-se pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do feito fiscal nos termos deste voto e do laudo pericial produzido. Ressalte-se que às fls. 3682-3684 consta pagamento do referido auto de infração com os benefícios gerados pela Lei 16.259/2017 – Lei do REFIS.

#### CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Imposto: R\$ 35.941,89

Multa: R\$ 35.941.89

**É como voto.**





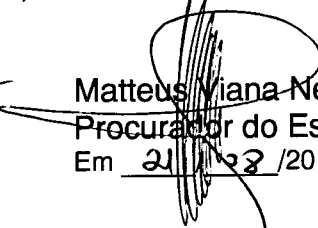
## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: COBAP COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE ARTEFATOS DE PAPEL LTDA e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve preliminarmente, afastar a nulidade do auto de infração por ausência de documentação comprobatória razão por decisão unânime. NO MÉRITO, resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso interposto, e reformar a decisão de 1ª Instância, julgando **Parcial Procedente** a acusação fiscal conforme Laudo Pericial, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado. O representante legal da autuada Dr. Daniel Landim apesar de regularmente intimado não compareceu para proceder sustentação oral das razões do recurso. Ausente por motivo justificado o Conselheiro José Gonçalves Feitosa.

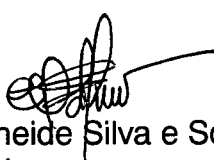
*SALA DA SESSOES DA 1ª CAMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 21 de AGOSTO de 2017.*


  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Presidente

  
Matheus Viana Neto  
Procurador do Estado  
Em 21/08 /2017


  
Valter Barbalho Lima  
Conselheiro

  
José Gonçalves Feitosa  
Conselheiro

  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

  
Leilson Oliveira-Cunha  
Conselheiro

  
Matheus Fernandes Menezes  
Conselheiro