



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 603 /2015

124ª SESSÃO ORDINÁRIA de 13.8.2014

PROCESSO Nº 1/4979/2007

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200710677-8

RECORRENTE: CARBOMIL QUÍMICA S/A.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

AUTUANTE: MARIA ÂNGELA MARQUES

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA.

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. FRETE COM CLÁUSULA CIF. 1. Inclusão do valor do frete no preço das mercadorias, nas operações de saídas, não demonstrada nos documentos fiscais. 2. Indicada infringência aos arts. 2º VI, 21 IV, 243 e 432 IV do Dec. nº 24.599/97. 3. Penalidade sugerida: alínea “c” do inciso I do art. 123 da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003. 4. O demonstrativo da inclusão do valor do frete com cláusula CIF, no documento fiscal, é prevista no § 2º, **caput** e incisos do art. 432 do Dec. nº 24.569/97, por se tratar da hipótese substituição tributária concomitante. 5. Recurso ordinário conhecido e não provido. 6. Auto de infração julgado procedente, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a imputação de que trata o presente ato de lançamento acerca do ilícito fiscal falta de recolhimento do ICMS, incidente sobre a prestação de serviço de transporte rodoviária de cargas, sob cláusula CIF.

Nas informações complementares, a autuante esclarece que está grafado no livro Registro de Apuração do ICMS, no campo outros créditos, ICMS frete pago por autônomos, ausente, todavia, dos comprovantes de recolhimento e em relação às operações de saídas, há somente a afirmação da autuada que o valor do frete estaria incluso no preço das mercadorias, entretanto, sem demonstração, relativamente às operações realizadas no decurso no exercício de 2002, no importe de R\$ 4.131.195,66, conduta que assevera está em desacordo com as disposições do § 2º do artigo 432 do Decreto nº 24.569/97 (RICMS/CE).

Para subsidiar a imputação, elaborou listagem das notas fiscais referentes às



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

operações de saídas, em documento que instrui os autos das fls. 14 a 147, que se faz acompanhar de cópia reprográficas do documento repectivos, assim como das páginas dos livros nas quais foram escrituradas, dentre outros instrumentos probatórios.

Em sede de defesa, a principal linha de argumento da recorrente é o fato de a autuação ser decorrente de revisão fiscal, em face de nulidade anterior por erro de forma.

Há nos autos, manifestação da SEFAZ, expedida pela Catri, na qual explicita a forma procedimental relativa à inclusão do frete no preço das mercadorias, quando se trata de frete com cláusula CIF.

Alega insuficiência de provas, aduz que a conduta da autuada não acarretou nenhum prejuízo ao Fisco cearense e que o valor do frete foi incluso no preços das mercadorias e informado à SEFAZ por meio da GIM, alega falta de aproveitamento do crédito fiscal pela autuada e em seguida se contradiz, ao afirmar que não incluiu o frete na base de cálculo, para ao final pugnar pela improcedência da autuação.

Aportados os autos à Célula de Julgamento de 1ª Instância, restou deferida a realização de uma perícia, com vistas a averiguar a alegada existência de operações de exportação.

Empreendida a providência, a pesar de alguns aspectos detectados, restou mantido, no laudo pericial, o mesmo valor assente no auto de infração, em face da manifestação da SEFAZ, no Parecer nº 179/2005.

No julgamento singular, os argumentos da autuada foram refutados, sobretudo com fundamento na conclusão que desprovidos de demonstração fática e cabal da inoocorrência da conduta infracional que afirmara, ao contrário do que aponta as informações prestada pela agente autuante, extraídas dos livros de documentos fiscais, termos em que decide pela procedência do feto fiscal.

Nas ponderações recursais, centra esforço em descaracterizar a instrução probante ao assevera que se compõe de apenas cópias de alguns livros e notas fiscais, fato que fragilizaria a autuação, pois não prova se os valores são os efetivamente praticados e sob os auspícios de cláusula CIF ou FOB e colaciona ementa de julgados relativos a falta de provas, favoráveis ao sujeito passivos, arguições que foram afastadas na 19ª Sessão Extraordinária, de 22 de março de 2012.

No mérito, argumenta reconhecer que o valor do frete compõe a base de cálculo do ICMS, quando for de responsabilidade do remetente, mais que isso acontece geralmente de forma natural, pois o empresário inclui todos os custos indiretos no valor da venda, pois



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

seria ilógico incorrer em uma despesa e dela não se ressarcir e para robustecer tal assertiva, transcreve ementa de julgados deste Conat, em matéria semelhante, ou seja debilidade de provas, cuja decisões são favoráveis aos sujeitos passivos.

Com esteio nas disposições do 432 do RICMS/CE, argui que a recorrente não poderia se creditar do ICMS frete, por força, à época, dos Regimes Especiais nº 259 e 425/2003, fato que comprovaria a inclusão do frete no preço das mercadorias, pois não poderia ser de outra forma, sob pena de grave ofensa ao princípio da não-cumulatividade, termos em que requer seja declarada a nulidade ou improcedência da autuação.

A Assessoria Processual Tributária margeia a linha de entendimento manifestado no julgamento singular e acrescenta que há nos autos provas demonstrando a infração cometida, ao exame dos relatórios produzidos pela autuante e demais documentos acostados, portanto, com fulcro nos mesmos receptivos normativos, opina pelo conhecimento do recurso ordinário, com vistas a que seja negado provimento e mantida e decisão condenatória proferida em primeira instância, parecer adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Em retorno a julgamento, na 107ª Sessão Ordinária, de 12 de julho de 2012, na qual foi afastado pedido de perícia, por voto de desempate do Presidente em exercício e, no mérito, decidido pela procedência da autuação, também, por voto de desempate da referida autoridade.

Irresignado com a decisão sobredita, a recorrente interpôs Recurso Extraordinário, que foi admitido pelo Despacho nº 124/2013, oportunidade em que foi anulada a decisão recorrida e determinada a realização de perícia, com o fito de examinar se o valor do frete fora incluído no preço das mercadorias e conseqüente retorno à Câmara recorrida.

Intimada a apresentar a documentação que permitisse concretizar a providência, a recorrente não atendeu à solicitação, motivo pelo qual os trabalhos periciais restaram prejudicados, por conseguinte, mantido o valor da autuação.

É o relato.

VOTO DO RELATOR

A infração fiscal falta de recolhimento do ICMS é, em princípio, matéria que se reveste de escopo fático que, via de regra, não enseja declinar maiores discussões ou expender teses exegéticas a cerca da sua materialidade, quando irrefutavelmente caracterizada sua ocorrência.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

No caso concreto, a indicação de infringência a legislação tributária, cinge-se à hipótese falta de inclusão do valor da prestação dos serviços de transporte rodoviário da cargas no preço das mercadorias, quando das saídas realizadas pela autuada, posto que a prestação fora tomada pelo emitente dos documentos, de profissionais autônomos ou transportadoras sediadas em outras Unidade da Federação, circunstância que induz a concluir que se tratar de prestação adstrita à condição de cláusula CIF, em que o recolhimento do imposto a ela relativo é de responsabilidade do tomador, a quem fica atribuída a condição de substituto tributário.

É a regra que dimana da alínea “a” do inciso IV do 432 do RICMS/CE. Vejamos:

Art. 432. A responsabilidade de que trata o artigo anterior poderá atribuída:

(...)

IV - nas prestações de serviço de transporte de carga efetuado por autônomo ou por transportadora de outra unidade federada, não inscrita neste Estado ao:

a) **remetente da mercadoria, quando contribuinte do ICMS e contratante do serviço**, exceto se produtor rural, microempresa ou empresa de pequeno porte; (destacamos)

Expostas essas inserções iniciais, calha frisar que a recorrente esteia-se na argumental, a título de preliminar de nulidades, segundo a qual o conjunto probante produzido pela agente fiscal cinge-se a algumas cópias de livros e notas fiscais, elementos de prova que não é suficiente para comprovar o cometimento da infração apontadas nem os valores do lançamento.

Nesse jaez, incumbe assinalar que, de há muito, impera o zelo pelas questões ambientais, em que se tem priorizado minimizar o uso irracional de papel, dentre outros materiais, fato que não acarrete nenhum prejuízos aos sujeitos passivos submetidos a procedimentos fiscais, posto que todas os dados levantados em ações fiscais são objeto de gravação em media digital, remetidas ao contribuinte e, no vertente caso, especificamente, foi elaborada listagem individualizado por documento fiscal, instrumento de prova que repousa da fls. 14 a 147 dos autos, sem mencionar que os documentos que serviram de base à autuação são de propriedade de recorrente, segundo aspetos que debilita por completo arguição de nulidade nessa vertente.

Na seara de mérito propriamente dita, evidente é que tomar prestação de serviço sob a aludida modalidade, sujeita-o a observância das regras de regência da matéria, visto que dispensada a emissão do documento Conhecimento Rodoviário de Transporte de Cargas – CRTTC, pelo prestador, entrementes, admitida a apropriação do ICMS recolhido sob a rubrica crédito fiscal, a teor do disposto no artigo 245 e parágrafo único do RICMS/CE. Vejam:



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

Art. 245. Na prestação de serviço de transporte de carga, o contribuinte do ICMS **poderá creditar-se do imposto referente à prestação de serviço de transporte contratada com transportador autônomo e relativas à circulação de bem ou mercadoria com preço CIF**, quando couber. (destacamos)

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, **o contribuinte emitirá nota fiscal com destaque do imposto sobre valor total, fazendo constar no seu corpo a expressão: "frete incluído no preço da mercadoria"**. (destacamos)

Complementarmente a essa conduta, outro procedimento se impõe, para os feitos de subsidiar o Fisco na formulação do necessário ciclo de controle na averiguação do regular cumprimento das obrigações tributárias, que reside na compulsória demonstração em separado, no documento fiscal, do valor do frete, nos termos consignados no 2º do artigo 432 supra, a saber:

§ 2º Nas hipóteses das alíneas a, b e c do inciso IV, o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade federada, ficam dispensados da emissão do conhecimento de transporte, desde que na nota fiscal que acobertar o transporte da mercadoria sejam indicados os seguintes dados relativos à prestação do serviço:

- I - valor do frete;
- II - base de cálculo do imposto;
- III - alíquota aplicável;
- IV - valor do imposto;

Consoante evidenciado precedentemente, a hipótese em tablado não pode se afastar do imperativo que verte do plexo de normas trazido à colação, sob pena de desnaturar a prestação de serviço de transporte tomada sob condição de cláusula CIF, ao vislumbre que a inobservância de qualquer desses preceptivos normativos, sem dúvida implica descaracterizar o aludido instituto.

Delineados os argumentos expostas e colacionadas as normas disciplinares da espécie, urge que se decline algumas ponderações alusivas à hipótese sob exame, à luz das razões contestatórias expendidas.

Em primeiro plano, cumpre trazer a lume excerto do arrazoado plasmado nas informações complementares, que evidencia de forma patente o modus operandi adotado pela recorrente. Vejamos:

As notas fiscais de saídas não foram emitidas de acordo com o paragrafo 2º do art. 423 do Decreto nº 24.569/97, e os pareceres nº 179 e 271, ou seja, o contribuinte não destacou o valor da prestação do frete do valor da



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

mercadoria, não ficando, assim, evidenciado o valor total dos produtos, do valor total da nota fiscal. As notas fiscais analisadas apresentam no campo “valor total dos produtos” o mesmo valor do constante no campo “valor total da nota fiscal”.

Observamos que há lançamentos no livro Registro de Apuração do ICMS de 2002, no campo “outros créditos” ICMS frete pago a autônomo. No entanto, tal fato, não fora comprovado pro parte do contribuinte, através de apresentação de DAEs e nem tampouco detectamos através de Consulta de Listagem de DAEs Pagos por CGF (cód. Receita 1139) - Sistema Receita (conforme cópias anexas).

Consoante se observa ao exame das circunstâncias detectadas pela agente autuante, não deixa dúvidas relativa à forma irregular que procedera a recorrente, do mais elementar cotejo que se proceda do fato típico à norma de regência da matéria.

Exemplo patente, expresso numericamente, da forma procedimental adotado pela recorrente, extrai-se do voto de desempate proferido pelo Presidente em exercício, exarado em face a 107ª Sessão Ordinária, realizada em 12 de julho de 2012. Vejamos:

No caso vertente, tem-se presente a aplicação da técnica da substituição tributária na mais completa e perfeita acepção do instituto na sua concepção original, da espécie concomitante, pela forma procedimental de que faz uso a recorrente em relação à prestação do serviço de transporte de carga que toma de autônomos, conforme se vê no demonstrativo que se segue, em que se tomou por base a Nota Fiscal nº 99150, fls. 152 dos autos, que assim descreve:

Valor total das mercadorias	R\$ 8.019,00
Valor total da nota	R\$ 8.019,00

Nos dados adicionais das notas fiscais, mediante a posição de carimbo, faz o seguinte demonstrativo:

Valor do frete	R\$ 300,00
B. de cálculo do imposto	R\$ 300,00
Alíquota aplicável	R\$ 17%
Vr. ICMS retido na fonte	R\$ 51,00
Valor frete a pagar	R\$ 249,00

Exemplificados numericamente os dados grafados na nota fiscal em comento, convém anotar as conclusões relativas ao aludido **modus operandi** de que fez uso a recorrente. Vejamos:



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

Primeiramente, convém dizer que a fruição da prerrogativa suscitada pela recorrente, nos termos previstos no parágrafo único do artigo 245, aplica-se somente à hipótese em que os prestadores tenham recolhido o tributo a elas relativo, porque decorre da seguinte mecânica: quando o tomador contrata uma prestação por R\$ 300,00 (valor tomado da nota fiscal 99150 supra) e o prestador recolhe o tributo, o resultado líquido para este último é, de fato, R\$ 249,00, entretanto, o desembolso do tomador é de R\$ 300,00.

Nessas circunstâncias, vê-se de logo que é permitida a inclusão de tal valor no preço das mercadorias, hipótese que remete a operação à condição de cláusula CIF, cuja tributação integral na saída produzirá um débito da ordem de R\$ 51,00, razão pela qual confere direito a apropriação do valor recolhido pelo prestador, a título de crédito fiscal, nos moldes consignados na parte inicial do artigo 245 supratranscrito, para os fins de anular o débito gerado na saída, de modo que não haja prejuízos ou encargos a mais para o tomador da prestação, contudo, o tributo dela decorrente foi devidamente recolhido.

No caso de que se cuida, a recorrente procede a retenção na fonte, da parcela equivalente ao ICMS devido na prestação, conforme anunciado nos dados adicionais dos documento que emite, porquanto, o resultado para o prestador também é de R\$ 249,00. Entrementes, o desembolso por ela efetuado é no mesmo valor, ou seja, apenas R\$ 249,00. Logo, é evidente que fica no caixa da recorrente a quantia de R\$ 51,00 correspondente ao imposto incidente na prestação, que não pode ter outra finalidade senão a de ser recolhido em separado aos cofres do Fisco, pois, se assim não for, terá arcado com o ônus de apenas R\$ 249,00, ...

Da leitura que impende fazer nos excertos extraídos das informações complementares, colacionados alhures, conjuntamente com o demonstrativo plasmando no voto de desempate acima reproduzido, remete ao convencimento da ocorrência de dois fenômenos.

O primeiro, denota que o imposto de obrigação dos transportadores autônomos foi retido e não recolhido, ante a ausência de prova nessa órbita, logo, não há que falar na possibilidade de ser objeto de creditamento pelo retentor, sob o pálio de substituto tributário, em face da inadimplência. Entretanto, segundo evidenciado pela autuante, há menção



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

expressa relativa a esse procedimento no livro Registro de Apuração do ICMS, hipótese que, obviamente, caracteriza infringência ao plexo de normas disciplinares da espécie.

O segundo, a emissão dos documentos fiscais nas operações de saídas se ressentem do demonstrativo da inclusão do valor do frete no preço das mercadorias, circunstância que, houvesse se materializado, essas teriam sido submetidas à tributação, cujo débito assumiria o condão de sanar a ausência de creditamento sustentado pela recorrente, em face da tributação integral naquela oportunidade e mesmo que tivesse se creditado, os efeitos dessa conduta restariam anulados pelas mesmas razões, entretanto, nenhuma das hipóteses restou demonstrada.

Calha frisar, por oportuno, que a obrigatoriedade de proceder ao demonstrativo da inclusão do valor do frete no preço das mercadorias, é matéria disciplinada na dicção do § 2º do artigo 432 do ICMS/CE, ao sentimento que adstrita ao regime de substituição tributária do tipo concomitante. Vejamos:

Art. 432. A responsabilidade de que trata o artigo anterior poderá ser atribuída:

(...)

IV - nas prestações de serviço de transporte de carga efetuado por autônomo ou por transportadora de outra unidade federada, não inscrita neste Estado ao:

a) remetente da mercadoria, quando contribuinte do ICMS e contratante do serviço, exceto se produtor rural, microempresa ou empresa de pequeno porte;

(...)

§ 2º Nas hipóteses das alíneas a, b e c do inciso IV, o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade federada, ficam dispensados da emissão do conhecimento de transporte, desde que na nota fiscal que acobertar o transporte da mercadoria sejam indicados os seguintes dados relativos à prestação do serviço:

I - valor do frete;

II - base de cálculo do imposto;

III - alíquota aplicável;

IV - valor do imposto;

V - indicação "Frete pago por substituição tributária", indicando o dispositivo respectivo.

Posto isto, remeta à conclusão inequívoca, que os sujeitos passivos que assumem responsabilidades dessa natureza, sujeitam-se à observância desse conjunto de regras em particular, por conseguinte, a simples menção relativa à inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS na saída é irrelevante, posto que não tem o condão de materializar a hipótese, ainda que grafada a retenção, a vista que não se limita a esse fato de forma



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

isoladamente, mas ao cumprimento de todas as premissas normativas, cumulativamente.

Em que pese divisar-se razoabilidade na tese pragmática erigida pela recorrente, segundo a qual não seria lógico cogitar-se da assunção de um encargo pecuniário na atividade empresarial sem inclui-lo nos custos operacionais, na via inversa não se pode desprezar o fato de haver disciplinamento específico, que fixa as condições para fruição da prerrogativa, hipótese que, no vertente caso, por alguma razão ou motivo não foram observadas, conduta que dá lugar à infração.

Enfim, demonstrado está que as teses recursais erigidas pela recorrente não se subsistem, ao vislumbre que às preliminares de nulidades falecem arrimo jurídico substancial, cognição que se consubstancia à medida em que restou comprovada a retenção do imposto devido por transportadores autônomos pela recorrente, sob a rubrica substituição tributária da espécie concomitante, contudo, não o recolheu aos cofres públicos; promoveu o lançamento do ICMS a elas relativo no livro Registro de Apuração do ICMS, circunstâncias agravadas pela falta de demonstrativo da inclusão do valor do frete no preço das mercadorias saídas do estabelecimento, quando obrigatório, haja vista tratar-se de prestações realizadas sob o signo de cláusula CIF, ou seja, o frete é de responsabilidade do emitente dos documentos fiscais, por conseguinte, não há cenário que permita extrair elementos que induzam a outro convencimento senão pela procedência da imputação de que cuidam os autos, nos termos em que restou evidenciado.

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do recurso ordinário, nego-lhe provimento, para conformar a decisão condenatória proferida em primeira instância e julgar procedente a increpação fiscal, nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Base de cálculo	R\$ 4.131.195,66
ICMS	R\$ 409.783,01
Multa	R\$ 409.783,01
TOTAL	R\$ 814.566,02

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presente autos, em que é **RECORRENTE**: CARBOMIL QUÍMICA S/A. e **RECORRIDO**: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, afastar a preliminar de nulidade nele suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **condenatória** exarada



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 2ª Câmara de Julgamento

em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Registre-se a ausência do representante legal da recorrente, apesar de regularmente intimado para sustentação oral, conforme solicitado nos autos.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 09 de 09 de 2015.


Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA


Francisco Wellington Ávila Pereira
CONSELHEIRO


Cícero Roger Macedo Gonçalves
CONSELHEIRO


Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


Filipe Pinho da Costa Leitão
CONSELHEIRO


Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO


Sebastião Almeida Araújo
CONSELHEIRO


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
CONSELHEIRA


Samuel Aragão Silva
CONSELHEIRO

Ciente em 09/09/2015


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO