



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA PARAÍBA

GABINETE DO DES. OSWALDO TRIGUEIRO DO VALLE FILHO

ACÓRDÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0001195-91.2009.815.0331.

Origem : *4ª Vara da Comarca de Santa Rita.*

Relator : *Ricardo Vital de Almeida – Juiz Convocado.*

Apelante : *Brastex S/A.*

Advogado : *Jaldemiro Rpdrigues de Ataíde Jr. - OAB/PB 11.591.*

Apelada : *Estado da Paraíba.*

Procurador : *Francisco Glauberto Bezerra Junior.*

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. CREDITAMENTO INDEVIDO DO ICMS-FRETE. NECESSIDADE DE DESTACAMENTO DO IMPOSTO NAS NOTAS FISCAIS. ART. 72 DO RICMS/PB. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. REGRA GERAL. DEMONSTRAÇÃO POR OUTROS MEIOS. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO §9º DO ARTIGO 72 DO REGULAMENTO. REDAÇÃO DO DECRETO ESTADUAL Nº 33.045/2012. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA. EXEGESE ART. 106 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RESPONSABILIDADE APENAS PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUBSISTÊNCIA DA MULTA. PROVIMENTO PARCIAL DA APELAÇÃO.

- A base de cálculo do ICMS é o valor da operação praticada, incluindo-se, nesse cômputo, o valor do frete.

- Nos termos do artigo 72, §2º, inciso II, do RICMS/PB, o alienante, na modalidade de frete CIF (*cost, insurance and freight*), deve incluir o montante referente ao transporte de mercadoria para o cálculo do imposto, podendo creditar-se de tal valor, desde que esteja este destacado no corpo da nota fiscal.

- O Decreto Estadual nº 33.045/2012 acrescentou o § 9º ao art. 72 do RICMS/PB, dispondo que, havendo a comprovação, através de auditoria fiscal, de que o frete, mesmo sem estar destacado no corpo da nota fiscal, foi incluído no preço do produto e que o ICMS incidente sobre o referido frete foi pago, a empresa responderá apenas pelo descumprimento de obrigação acessória, nos termos da legislação vigente.

- Diante da retroatividade benéfica da legislação tributária, deve ser aplicado ao caso o Decreto Estadual nº 33.045/2012, motivo pelo qual a apelante somente responderá pelo descumprimento da obrigação acessória, com o pagamento de multa.

VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos. **ACORDA** a Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça da Paraíba, em sessão ordinária, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator, unânime.

Trata-se de **Apelação Cível** interposta pela **Brastex S/A** contra sentença (fls. 262/265), nos autos dos **Embargos à Execução** ajuizados pela ora apelante em face do **Estado da Paraíba**.

Com a finalidade de obstacular o pedido de execução proposto pela Fazenda Pública do Estado da Paraíba em seu desfavor, a ora recorrente propôs a presente demanda, arguindo, na peça de ingresso, preliminar de nulidade de execução. Para tal, afirmou que o débito fiscal que lhe fora imputado já havia sido adimplido, não tendo o Fisco atentado para o fato de que o embargante incluiu, em parcelamento realizado com a Fazenda, os diferenciais de alíquotas do período de 01.01.2000 até 30.06.2005.

Ainda prefacialmente, sustentou a existência de cerceamento do de defesa no processo administrativo, haja vista a ausência de informação no auto de infração acerca de quais notas fiscais em que a empresa não teria creditado devidamente o ICMS, dificultando seu direito de defesa.

Meritoriamente, aduziu, em suma, que *“o fato de não ter destacado no corpo da nota fiscal o valor do frete é irrelevante para efeitos de crédito do ICMS, eis que o imposto fora recolhido sobre o valor total da operação, qual seja, mercadoria + custo de transporte”*. Por fim, asseverou ser inconstitucional a cobrança de multa equivalente a 200% do débito apurado, ante seu claro efeito confiscatório.

Impugnação apresentada (fls. 32/36), alegando o Estado da Paraíba que a embargante não trouxe qualquer prova capaz de refutar a presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa objeto da execução fiscal.

Sobreveio, então, sentença de improcedência do pedido (fls. 262/265), cuja ementa assim restou redigida:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO – PRELIMINARES REJEITADAS – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – INCLUSÃO INDEVIDA DO FRETE ICMS – FALTA DE IDENTIFICAÇÃO NAS NOTAS FISCAIS DO FRETE – ART. 72 DO RICMS-PB – NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO PELO FISCO DO DIREITO AO CRÉDITO – IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

- Não cabe ao FISCO, como órgão fiscalizador, realizar cálculos para encontrar o valor da mercadoria sem frete, para saber se houve ou não irregularidade da empresa, pois é responsabilidade do contribuinte demonstrar a obediência aos parâmetros legais”

Contra a sentença foram opostos embargos de declaração (fls. 268/282) pela embargante, os quais foram rejeitados pelo juízo *a quo* (fls. 288/289).

Inconformada, a promovente interpôs Recurso Apelarório (fls. 291/307), em cujas razões aduz que a sentença vergastada incorreu em equívoco ao deixar de considerar a superveniência de fato relevante, qual seja, a edição do Decreto Estadual nº 33.045 de 22.06.2012 que, em seu artigo 1º, §9º, *“deixou de considerar como creditamento indevido os valores compensados a título de ICMS-Frete, quando o contribuinte não destacou na nota fiscal o valor do frete pago; passando a considerar tal fato como um simples descumprimento de obrigação acessória”*. Alega que tal circunstância enseja a inexigibilidade do título, por representar cobrança de imposto tido por não recolhido.

Acrescenta que a referida norma estadual possui efeito retroativo, por ser mais benéfica ao contribuinte, a teor do disposto no artigo 106, incisos I e II, do Código Tributário Nacional. Ao final, pugna pelo provimento do apelo para a reforma da sentença, a fim de que seja extinta sem resolução do mérito a execução fiscal.

Contrarrazões apresentadas (fls. 312/324).

O Ministério Público, por meio de sua Procuradoria de Justiça, deixou de opinar sobre o mérito, por ausência de interesse público (fls. 329/332).

É o relatório.

VOTO.

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do

apelo interposto.

Cinge-se a controvérsia na verificação acerca da possibilidade ou não de se desconstituir o crédito tributário consubstanciado na Certidão de Dívida Ativa nº 330000420070114 que exigiu ICMS, multa e correção monetária, decorrentes da constatação de que a Brastex S/A, ora apelante, teria se utilizado indevidamente de crédito fiscal, por não ter destacado nas notas fiscais emitidas o valor da prestação de serviço de frete contratado, o qual deveria integrar a base de cálculo do imposto.

Inicialmente, insta ressaltar que o artigo 8º da Lei Complementar Federal nº 87/96, que traça as normas gerais sobre ICMS, expressamente prevê ser o frete parcela integrante da base de cálculo do imposto devido. Confira-se:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)”

Por sua vez, o art. 72, §2º, inciso II, do Regulamento do ICMS da Paraíba, possui a seguinte redação:

“Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

§ 2º O imposto incidente sobre o frete será creditado:

I - pelo destinatário, quando a operação de origem for FOB e o transportador for contratado por ele;

II - pelo remetente, quando a operação de circulação for CIF, o transportador for contratado por ele e a respectiva base de cálculo incluir o preço do serviço, desde que este esteja destacado no corpo da nota fiscal.

§ 3º Para os efeitos do parágrafo anterior, entende-se por:

I - preço FOB, aquele em que as despesas de frete e seguro correrem por conta do adquirente da mercadoria;

II - preço CIF, aquele em que as despesas de frete e seguro estejam incluídas no preço da mercadoria.
(grifo nosso)

Numa simples leitura das normas supra, conclui-se que o alienante, na modalidade de frete CIF (*cost, insurance and freight*) – pela qual o vendedor assume a obrigações de entrega das mercadorias na localidade indicada pelos respectivos adquirentes –, deve incluir o montante referente ao frete para o cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Ainda, como se observa do disposto no art. 72, §2º, do Regulamento, o vendedor possui o direito de ser ressarcido do valor pago a terceiro com a prestação de serviço de frete, por tal razão, deve incluir a quantia paga na nota fiscal ou no preço das mercadorias. Tal mecanismo tem por escopo evitar o *bis in idem*, ou seja, o pagamento do mesmo imposto duas vezes, uma vez que, ao realizar a contratação deste serviço, o alienante já realizou o recolhimento do ICMS.

O direito ao crédito do ICMS decorre do sistema da não-cumulatividade, garantido pela Constituição Federal de 1988 que, no seu art. 155, § 2º, inciso I, estatui que o ICMS “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

Entretanto, para que o alienante se credite do valor do ICMS-frete pago, faz-se necessário, a teor da referida norma estadual, que o imposto esteja destacado na nota fiscal correspondente. O objetivo do legislador estadual, neste aspecto, foi evitar que o contribuinte receba, indevidamente, o creditamento do imposto que porventura não tenha sido recolhido.

In casu, resta incontroverso nos autos que a empresa apelante praticara suas operações comerciais de venda de produtos sob a cláusula CIF, mostrando-se imperiosa, assim, a inclusão do serviço de transporte na base de cálculo do ICMS.

De igual forma, não pairam controvérsias sobre a ausência de

destaque do ICMS-frete nas notas fiscais referentes às vendas, inobstante a constatação de que a recorrente se utilizou do crédito do ICMS pertinente ao custo do serviço.

Em sua defesa, a apelante alega que o Decreto Estadual nº 33.045/2012, que acrescentou o §9º ao artigo 72 do Regulamento do ICMS/PB, “*deixou de considerar como creditamento indevido os valores compensados a título de ICMS-Frete, quando o contribuinte não destacou na nota fiscal o valor do frete pago; passando a considerar tal fato como um simples descumprimento de obrigação acessória*”. Razão lhe assiste neste ponto.

Pois bem. Como é cediço, a retroatividade da lei menos gravosa em matéria tributária é aplicada em caráter excepcional, objetivando beneficiar o contribuinte nos casos de atos que ainda não foram definitivamente julgados.

O art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional prevê a aplicação retroativa de lei mais benéfica ao contribuinte:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”*

O superior Tribunal de Justiça possui o entendimento no sentido de que a expressão “*ato não definitivamente julgado*” alcança também a esfera judicial. Desse modo, impugnando o lançamento tributário através de embargos à execução, é aplicável o referido dispositivo enquanto a ação não for definitivamente julgada, como na hipótese em comento.

No mesmo sentido, colaciono precedente desta Corte de Justiça:

“APELAÇÃO CÍVEL DA REQUERENTE. EMBARGOS À EXECUÇÃO. FAZENDA ESTADUAL. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA CDA. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. PRECEDENTES DESTA CORTE. NORMA SUPERVENIENTE REDUZINDO A MULTA APLICADA. APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENÉFICA. EXEGESE DO ART. 106, II, C, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. INTELIGÊNCIA do art. 557, §1º-A do Código de processo civil. Procedência PARCIAL da

*súplica APELATÓRIA. - Presentes todos os requisitos essenciais de validade do título executivo. A CDA possui presunção de liquidez e certeza, a qual somente pode ser elidida por meio de prova robusta e não por meras alegações. ¿preenchidos os requisitos previstos em Lei, não há falar em nulidade da certidão de dívida ativa. (tjpb. Proc. 20020030528380002. Relator. Des. Márcio murilo da cunha ramos. Órgão julgamento terceira Câmara Cível. Data do julgamento: 26/06/2012). (TJPB; AC 073.2010.004.203-2/001; Rel. Juiz Conv. Ricardo Vital de Almeida; DJPB 09/08/2013; Pág. 22). - **Verifica-se a possibilidade da retroatividade da lei tributária mais benéfica, quando fora editada a Lei Estadual nº 10.008/2013, promovendo alterações nos percentuais das multas aplicadas para os contribuintes que deixarem de recolher o imposto no prazo legal, passando ao patamar de 20% (vinte por cento).**” (TJPB - ACÓRDÃO/DECISÃO do Processo Nº 00143064020138152001, Relator DES JOSE RICARDO PORTO, j. em 08-04-2015) – (grifo nosso).*

Assim, constatada a possibilidade de aplicação da lei mais benéfica, passo a apreciar a redação do §9º do art. 72 do Regulamento do ICMS/PB:

“§ 9º No caso do inciso II do § 2º deste artigo, havendo a comprovação, através de auditoria fiscal, de que o frete, mesmo sem estar destacado no corpo da nota fiscal, foi incluído no preço do produto e que o ICMS incidente sobre o referido frete foi pago, a empresa responderá apenas pelo descumprimento de obrigação acessória, nos termos da legislação vigente”

Destarte, conforme se depreende da exegese do parágrafo supra, vislumbra-se que, de fato, houve mudança quanto à consequência decorrente da ausência de destaque do frete no corpo da nota fiscal.

À luz das disposições insertas pelo mencionado decreto, restou garantido ao contribuinte o direito de responder apenas pelo descumprimento de obrigação acessória, quando houver a comprovação, através de auditoria fiscal que: a) o valor do frete compôs o valor da mercadoria, ainda que não tenha havido o destaque no corpo da nota fiscal; b) o ICMS incidente sobre o referido serviço fora efetivamente pago.

Seguindo esta linha de raciocínio, é fácil concluir que o que a alteração promovida pelo Decreto Estadual nº 33.045/2012 fez, na verdade, foi possibilitar o creditamento pelo remetente do valor relativo à prestação do

serviço de transporte, ainda que não exista realce na nota, se houver comprovação de que o ICMS foi pago de maneira correta, o que se dá através da demonstração de que o serviço integrou a base de cálculo do imposto.

Nesse diapasão, entendo que o Decreto supramencionado passou a considerar a ausência de destaque do frete na nota fiscal um simples descumprimento de obrigação acessória, razão pela qual a sentença merece reforma para acolher parcialmente os embargos, a fim de seja mantido tão somente o pagamento do valor relativo à multa.

- Conclusão

Por tudo o que foi exposto, **DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO**, para acolher parcialmente os embargos, mantendo tão somente a penalidade de multa prevista no §9º do art. 72 do Regulamento do ICMS/PB.

É COMO VOTO.

Presidiu a sessão o Exmo. Des. Abraham Lincoln da Cunha Ramos. Participaram do julgamento, o Exmo. Dr. Ricardo Vital de Almeida, Juiz Convocado, com jurisdição limitada, em substituição ao Exmo. Des. Oswaldo Trigueiro do Valle Filho, o Exmo. Dr. Tércio Chaves de Moura, juiz convocado, com jurisdição plena, em substituição a Exma. Desa. Maria das Neves do Egito de Araújo Duda Ferreira e o Exmo. Des. Abraham Lincoln da Cunha Ramos. Presente ao julgamento, a Exma. Dra. Lúcia de Fátima Maia de Farias, Procuradora de Justiça. Sala de Sessões da Segunda Câmara Especializada Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba, João Pessoa, 28 de julho de 2016.

Ricardo Vital de Almeida
Juiz Convocado Relator