

**PROCESSO** - A. I. Nº 232900. 0001/07-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MILLENNIUM INORGANIC CHEMICALS DO BRASIL S/A.  
**RECORRIDOS** - MILLENNIUM INORGANIC CHEMICALS DO BRASIL S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTARIO – Acórdão 1ª JJF nº 0293-01/07  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 21/08/2008

## 2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0228-12/08

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CONTRATAÇÃO, SOB CLÁUSULA FOB, DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Neste caso, os produtos que foram transferidos para outros estabelecimentos do autuado tiveram como destino final operações de vendas aos seus clientes, e que o custo do frete contratado pelo estabelecimento localizado neste Estado foi incluído no preço de venda, no qual houve incidência do ICMS, em que restou caracterizado que o recorrente suportou integralmente o débito do imposto. Modificada a Decisão recorrida. Infração improcedente. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos contra Decisão que julgou procedente em parte o Auto de Infração. O recorrente limita-se a contestar a infração 1, já que a infração 2 foi julgada improcedente, e a infração 3 procedente em parte, com o reconhecimento e recolhimento do tributo devido.

A infração 1 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente da mercadoria, relativo a frete de mercadorias saídas por transferência a preço FOB cuja prestação do serviço de transporte foi efetuada por transportadora.

O autuado apresentou sua defesa (fls. 916 a 932), na qual inicialmente reconhece a infração 03 e rechaça as infrações 1 e 2.

Quanto à infração 1, destaca que as autuantes se equivocaram ao entender que as operações autuadas teriam sido realizadas a preço FOB, mas, *“sendo essas operações meras transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, não se pode cogitar em preço, qualquer que seja ele (FOB ou CIF), pelo simples fato de não se tratar de vendas, nas quais, aí sim, a fixação de um preço seria da natureza do ato”*. Diz que, na verdade, as despesas de transporte das mercadorias transferidas foram realizadas pelo estabelecimento remetente, no caso, o estabelecimento autuado, motivo pelo qual não se justifica a glosa dos créditos correspondentes, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Com referência aos créditos fiscais, após a citação de dispositivo constitucional e comentários de juristas renomados, bem como a legislação estadual pertinente à matéria, conclui que não havendo incidência de ICMS em operações anteriores, o direito à compensação integral é inegável, de forma que o valor a recolher resulte da diferença entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e o crédito relativo às suas aquisições; o fato de o frete não ter sido incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências em tela não lhe impede, na qualidade de tomadora de serviços de transporte, de se creditar do respectivo imposto – cujo ônus suportou integralmente – conforme assegurado no artigo 93, III, “b”, do RICMS/BA, que transcreve.

Considera que existem duas situações distintas: “a transferência de mercadorias entre estabelecimentos, cuja base de cálculo está definida no artigo 56, V, “b” do RICMS/BA, e o direito ao crédito do imposto quando da contratação de serviços de transporte prestados por terceiros, cujo direito à apropriação é assegurado ao estabelecimento contratante, nos termos do que dispõe o já reproduzido artigo 93, III, do RICMS/97. Assevera que não há vedação legal para o direito de apropriação dos créditos relativos ao ICMS incidente sobre os serviços de transporte que contratou e que ratificar o procedimento das autuantes é negar o exercício de um direito expressamente assegurado pela legislação vigente e pela importância que o legislador atribuiu ao crédito fiscal, previu a possibilidade de instituir vedações, ao dispor ao final do art. 93: “salvo disposição em contrário”. Conclui que está clara a insubsistência desta infração.”

Acrescenta que, caso não seja acatada a sua tese, existe erro material cometido pelas autuantes decorrente da inclusão, no referido demonstrativo, de alguns conhecimentos de transporte que se referem aos serviços contratados pela filial situada em São Paulo, conforme documentos acostados aos autos. Pede a realização de revisão fiscal, para exclusão dos conhecimentos de transportes que sequer foram escriturados em seus livros fiscais.

Com referência à infração 2, entende que não há como prosperar, pois os conhecimentos de transporte listados no demonstrativo sequer respaldam aquisições, mas operações de saídas de pigmento branco de titânio e seus sub-produtos, produto final do seu processo produtivo, conforme comprovam os referidos documentos acostados aos autos.

Diz ainda que, com exceção dos Conhecimentos de Transporte que relaciona, os demais documentos fiscais autuados acobertam operações de vendas de mercadorias e consignação industrial a preço CIF, não existindo dúvidas de que tais operações ensejam o aproveitamento de créditos do imposto sobre elas incidente, consoante o artigo 95, I, “c” do RICMS/BA.

Requer a improcedência das infrações 1 e 2, e a realização de diligência fiscal no intuito de confirmar as alegações defensivas.

As autuantes na informação fiscal, quanto à infração 1, esclarecem que o autuado realiza operações de transferências de mercadorias para suas filiais, contrata o frete, realiza o pagamento e se credita do valor pago, anulando o débito inicial, não incluindo o frete na base de cálculo, não gerando, portanto, um débito de ICMS. A transportadora emite um Conhecimento de Transporte, gerando um débito do ICMS, que é anulado pelo contratante (o autuado) ao se creditar do valor do imposto destacado no conhecimento. Transcrevem o art. 95, inciso I, alínea “c”, do RICMS/97, e dizem que nas operações de vendas a preço CIF o frete compõe a base de cálculo do ICMS, sendo tributado integralmente. Citam o art. 56, do RICMS e informam que existem julgados do CONSEF pela procedência total desse tipo de infração.

Prosseguindo dizem que após análise dos argumentos defensivos, verificaram haver excluído os valores indevidos, o que resultou na redução do ICMS para R\$109.021,32, conforme demonstrativo às fls. 1291 a 1295.

No que diz respeito à infração 2, constataram que os documentos arrolados na autuação se referem ao transporte de produtos acabados do autuado, quando consideraram na autuação que tais documentos se referiam ao transporte de materiais de uso ou consumo.

O autuado apresenta nova manifestação (fls. 1302 a 1314) concordando com os argumentos dos autuantes relativamente à infração 2, e quanto à infração 1, parcialmente, quanto ao erro material, reiterando os argumentos jurídicos sustentados quanto à admissibilidade do crédito.

Consta à fl. 1342, extrato do SIGAT referente ao pagamento do débito exigido na infração 3.

O Julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*“Do exame das peças processuais, constato que na peça defensiva o autuado alega que, ‘sendo essas operações meras transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, não se pode cogitar em preço, qualquer que seja ele (FOB ou CIF), pelo simples fato de não se tratar de vendas, nas quais, aí sim, a fixação de um preço seria da natureza do ato’. Sustenta que, na verdade, as despesas de transporte das mercadorias transferidas foram realizadas*

*pelo estabelecimento remetente, conforme evidenciam as cópias dos CTRCs acostados aos autos.*

*Apesar de assistir razão ao autuado quando afirma que as suas operações de transferências não têm o tratamento de vendas, aliás, registre-se, entendimento corroborado pela legislação do ICMS, conforme o artigo 56, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, a meu ver, labora em erro quando se credita do valor do imposto destacado nos conhecimentos de transportes sob a alegação de ser o tomador do serviço.*

*Nos termos do artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97, a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências de mercadorias para estabelecimento situado em outra unidade da Federação pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente ao custo das mercadorias produzidas, compreendendo o custo da matéria prima, material secundário e mão de obra.*

*No presente caso restou comprovado que o valor do frete não foi computado na base de cálculo das operações de transferências, valendo dizer que não houve débito em duplicidade sobre a mesma operação, como ocorre nas vendas sob cláusula CIF, quando o serviço de transporte é realizado por transportadora, cuja incidência do ICMS sobre o frete ocorre tanto sobre o valor incluso na base de cálculo da operação quanto sobre a prestação de serviço.*

*Decorre daí a admissibilidade do crédito do ICMS destacado no Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC, na forma prevista no artigo 95, I, “c”, do RICMS/97, ou seja, o legislador afastou corretamente a possibilidade de exigência em duplicidade do ICMS para uma mesma ocorrência – operação de circulação de mercadorias com a correspondente prestação de serviços de transporte – ao permitir o creditamento, e, conseqüentemente, a anulação do imposto relativo à prestação do serviço de transporte, exigindo apenas integralmente o débito relativo ao imposto destacado na Nota Fiscal.*

*Contudo, o que se observa no procedimento adotado pelo contribuinte é uma efetiva anulação do imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte destacado no CTRC, haja vista que o valor relativo ao frete não foi computado na base de cálculo da operação indicada na Nota Fiscal, caracterizando prejuízo ao Erário estadual. Portanto, inaplicável ao caso, as disposições do artigo 93, III, do RICMS/97, conforme pretendido pelo autuado.*

*Cumpra registrar que, em situações semelhantes, o CONSEF tem decidido pela subsistência da autuação, por restar caracterizado o prejuízo ao Erário estadual, considerando que o direito ao crédito do ICMS relativo à prestação de serviços de transporte é do adquirente da mercadoria, cabendo ao Estado destinatário arcar com a concessão do crédito.*

A seguir, reproduz parte do voto prolatado no Acórdão nº 0281-11/05, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, pela Procedência da autuação:

*“Quanto à sexta infração, não é cabível ao remetente se creditar do ICMS sobre o frete, mesmo que pago pelo próprio remetente, relativo à operação interestadual de transferência, cuja base de cálculo limita-se ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, como determina o art. 56 do RICMS/97, sob pena de anular o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte de cargas, efetivamente realizado, causando prejuízo ao Estado da Bahia.*

*Ficou comprovado que o valor do frete não consta da base de cálculo das operações de transferências, conforme planilhas de custos nos autos, o que não foi destituído pelo recorrente.*

*Deve-se ressaltar que o fato de o frete não constar da base de cálculo das operações de transferências, por força legal, não gera dois débitos sobre a mesma operação, como ocorre nas vendas sob cláusula CIF, quando efetuadas por transportadoras, cuja incidência do ICMS sobre o frete ocorre tanto sobre o valor incluso na base de cálculo, quanto sobre a prestação de serviço de transporte, razão da previsão legal do crédito do ICMS sobre o frete pelo*

*contratante, para restabelecer a relação débito/crédito, conforme bem enfatizado pelos autuantes.*

*Assim, comprovado que tal procedimento, adotado pelo recorrente, anula o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, e por se tratar de uma operação interestadual, cuja saída subsequente terá outro ente tributante, restou caracterizado o prejuízo ao Estado da Bahia, pois o direito ao crédito do ICMS sobre os serviços de transportes é do adquirente da mercadoria, devendo o Estado destinatário arcar com a concessão do crédito, salvo a hipótese da incidência em duplicidade, acima abordada.”*

Entende a JJF incabível o creditamento levado a efeito pelo contribuinte e que a infração restou caracterizada. Porém, considerando assistir razão ao autuado quanto ao erro material apontado na peça de defesa, fato comprovado pelas próprias autuantes que acataram os argumentos defensivos e realizaram os ajustes com a exclusão dos Conhecimentos de Transportes referentes aos serviços de transporte contratados pela filial de São Paulo, acata o novo demonstrativo elaborado pelas autuantes e conclui pela subsistência parcial deste item da autuação no valor de R\$109.021,32.

Quanto à infração 02, diz assistir razão ao autuado, pois os documentos arrolados na autuação se referem ao transporte de produtos acabados fabricados pelo próprio autuado, relacionado-se a operação de saídas e não aquisição de materiais de uso/consumo, como apontado no Auto de Infração, registrando ainda, que as próprias autuantes acataram as alegações defensivas. .

Quanto à infração 3, considerando que o autuado reconhece o cometimento da infração e recolhe o débito exigido, conforme comprovante de pagamento acostado aos autos, a infração é subsistente.

Vota pela procedência em parte do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia recolhida.

O recorrente, inconformado com a manutenção do saldo remanescente da exigência consubstanciada no item 1, apresentou Recurso Voluntário visando demonstrar e ver reconhecida a sua total improcedência.

Pede vênia para discordar da Decisão recorrida, por entender que a admissibilidade do crédito do imposto incidente na prestação de serviço transporte não está prevista no art. 95 e sim no art. 93, III do RICMS, que transcreve. Acrescenta que a regra estabelecida no art. 95 tem apenas o condão de esclarecer que nessas operações o direito ao crédito é do estabelecimento contratante, vendedor ou remetente, que é quem arca com o ônus do imposto e em nome de quem são emitidos os Conhecimentos de Transporte. Trata-se de disposição complementar à regra geral traçada pelo art. 93 e em nada com ela conflita, corroborando, portanto, o direito do recorrente.

Em prosseguimento, acrescenta que *“no presente caso, os produtos que foram transferidos para outros estabelecimentos do recorrente tiveram como destino final operações de venda aos seus clientes. Nestas ocasiões o custo do frete contratado pelo estabelecimento baiano, por óbvio, foi incluído no preço de venda, e, portanto, sobre esta parcela também incidiu o ICMS. Nestes termos, adotando o mesmo entendimento expressado pelos julgadores de primeira instância não há como se negar o direito ao crédito nestas operações, pois, em caso positivo, a incidência dúplice que o legislador pretendeu evitar, referida no voto, estaria se efetivando. Em verdade, o crédito só foi negado nestas operações porque as vendas dos produtos transferidos foram realizadas por estabelecimentos situados em outras unidades da Federação”*.

Quanto à alegação da JJF de que essa forma de operar acarreta prejuízo ao fisco, contesta, argumentando que em matemática financeira só se pode admitir prejuízo quando há apuração de saldo negativo e que na realidade o que correu uma mera anulação do efeito econômico do débito do imposto efetuado pelas transportadoras, não havendo valor agregado a tributar, porque as saídas das mercadorias transportadas se deu a título de transferência.

Quanto à alegação da JJF de que cabe ao estado destinatário arcar com a concessão do crédito, uma vez que para fins da aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade, afirma

que o que se quer perquirir é se o valor do frete compôs o preço de venda – como ocorre nas vendas a preço CIF – e não qual o Estado que arrecadou o imposto. E, em se tratando de operações de transferência em que o estabelecimento baiano contratou os serviços de transporte arcando com o ônus do imposto incidente nas operações, caso não lhe seja garantido o direito ao crédito, que outro estabelecimento poderá fazer jus a tal direito, senão o estabelecimento contratante dos serviços de transporte?

Finalizando, o recorrente pugna pelo Provimento Integral do Recurso Voluntário, no sentido de que seja declarada a total improcedência da exigência fiscal no que diz respeito à infração 1.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, após um breve relato das peças processuais, ressalta que o contribuinte “apenas repete as alegações da Impugnação e não acrescenta nenhum documento novo ou produz novas provas que possam elidir a infração. Por se tratar exclusivamente de discussão de conteúdo jurídico, partindo-se da premissa que os trabalhos de saneamento foram feitos de maneira coerentes e consistentes, não há o que se modificar em relação à Decisão da JJF, já que o recorrente em seu Recurso Voluntário apenas insiste na procedência das argumentações já apresentadas anteriormente. Vale dizer, que o autuado insiste na adequação dos procedimentos fiscais para aproveitamento do crédito na situação em análise, respaldando-se no princípio da não-cumulatividade, não percebendo que em relação à operação de simples transferência interestadual de mercadorias a preço FOB não ocorre a dupla incidência do ICMS sobre prestação de serviços de transporte, razão pela qual a legislação somente lhe atribui o direito de crédito em relação às operações a preço CIF, duplamente oneradas quando da contratação do frete, no conhecimento de transporte e na nota fiscal. Nesse sentido opino pela manutenção do lançamento nos termos da Decisão da 1ª JJF e pelo Não Conhecimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Assiste razão ao recorrente, pois como alega em seu Recurso Voluntário - e não há nenhuma contestação no processo - os produtos foram transferidos para outros estabelecimentos do autuado e tiveram como destino final operações de vendas aos seus clientes, e que nessas oportunidades o frete foi incluído no preço, incidindo o ICMS também sobre essa parcela. Procedimento diverso implicaria na duplicidade de incidência do tributo, e na sua cumulatividade e conseqüente bitributação.

Comungo com o citado e a seguir transcrito o entendimento do ilustre julgador José Bezerra, ao afirmar que o art. 95 do RICMS não faz distinção alguma entre as operações de venda e as de transferências, destacando ainda que a alínea “c” desse dispositivo é abrangente ao expressar que o direito ao crédito é do vendedor ou remetente das mercadorias:

***“O RICMS, no seu art. 95, I, “c”, ao cuidar do crédito do imposto relativo ao frete nas operações com mercadorias a preço CIF, não faz distinção alguma entre as operações de venda e as de transferência. Ao contrário, a alínea “c”, expressamente, diz que o direito ao crédito é do vendedor ou remetente. Ou seja, ao lado da figura do vendedor, que evoca as operações de compra e venda, pôs a figura do remetente, que tem caráter amplo, compreendendo qualquer remessa, inclusive transferência”.***

Caracterizado que o autuado suportou integralmente o débito do imposto, a quem competiria o crédito correspondente, senão a ela própria? Não há também qualquer previsão legal impeditiva desse creditamento. O alegado prejuízo ao Estado não se justifica, pois no caso ocorreu uma compensação dos lançamentos. Ao contrário, haveria prejuízo para contribuinte se a compensação não se efetivasse.

Quanto ao Recurso de Ofício, não há qualquer controvérsia, pois as autuantes e o autuado manifestaram a sua concordância, inclusive com recolhimento da parcela reconhecida.

Pelo exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, para, modificando a Decisão recorrida, julgar improcedente a infração 1, homologando a importância recolhida referente à infração 3.

### **VOTO DIVERGENTE (Quanto ao Recurso Voluntário)**

Respeitosamente, divirjo do entendimento externado no voto proferido pelo ilustre relator, pois considero que a decisão recorrida está correta.

Nas prestações de serviço de transporte interestadual de cargas, o fato gerador do ICMS ocorre no momento do início da prestação do serviço, cabendo o imposto à unidade da Federação onde se originou a prestação. No caso em tela, as prestações elencadas na infração 1 são tributadas pelo ICMS, cabendo o imposto ao Estado da Bahia.

Em atendimento a uma expressa determinação legal, o recorrente deixou de incluir o valor do frete na apuração da base de cálculo das transferências listadas na autuação, não havendo nenhum reparo a fazer nesse procedimento. Todavia, ao não incluir o valor do frete na base de cálculo e ao se creditar do imposto correspondente ao mesmo frete, o recorrente adotou um procedimento não previsto que terminou por anular a receita auferida pelo Estado da Bahia quando tributou as citadas prestações de serviço de transporte.

Na situação em comento, comungando com o opinativo da PGE/PROFIS e com a decisão contida no Acórdão CJF Nº 0281-11/05, considero que os créditos fiscais em questão pertencem ao estabelecimento destinatário, o qual utilizará esses créditos para compensar com as operações tributáveis subseqüentes que ocorrerão na unidade federada de destino, tudo em perfeita consonância com o princípio constitucional da não-cumulatividade. Dessa forma, a decisão proferida pela primeira instância não carece de qualquer reparo.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em Decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232900.0001/07-2**, lavrado contra **MILLENIUM INORGANIC CHEMICALS DO BRASIL S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.814,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia recolhida.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Fauze Midlej, Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das sessões do CONSEF, 04 de agosto de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO DIVERGENTE

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS