

**PROCESSO** - A. I. N° 232900.0001/07-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MILLENNIUM INORGANIC CHEMICHALS DO BRASIL S/A.  
**RECURSO** - RECURSO EXTRAORDINÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> CJF n° 0228-12/08  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 08/10/2009

## CÂMARA SUPERIOR

### ACÓRDÃO CJF N° 0035-21/09

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CONTRATAÇÃO, SOB CLÁUSULA FOB, DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A regra de base de cálculo nas transferências determina expressamente quais parcelas devam compor esta base (mão-de-obra, custo da matéria-prima, material secundário e acondicionamento, nos termos do art. 56, V, “b”, do RICMS), não estando dentre estas o frete. Como, no presente caso restou demonstrado que o frete não integrou o preço da mercadoria transferida, o creditamento nesta hipótese não é admitido ao remetente das mercadorias, pois, ao assim proceder, adotou um procedimento não previsto na legislação que terminou por anular a receita auferida pelo Estado da Bahia quando houve a tributação das citadas prestações de serviço de transporte. Também, nesta situação, não se aplica a regra prevista pelo Art. 95, inciso I, “c”, do RICMS/BA posto que os créditos fiscais em questão pertencem ao estabelecimento destinatário, o qual os utilizará para compensar com as operações tributáveis subsequentes que ocorrerão na unidade federada de destino, tudo em perfeita consonância com o princípio constitucional da não-cumulatividade. Modificada a Decisão recorrida para o fim de uniformizar o entendimento deste órgão julgador aos moldes acima e restabelecer o valor do crédito fiscal no montante consignado no julgamento de Primeira Instância. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Extraordinário interposto pela Procuradoria Geral do Estado - Procuradoria Fiscal, por intermédio do ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, com supedâneo no Art. 140 da Constituição do Estado da Bahia, c/c o Art. 31-A da Lei Complementar 19/2003 e, ainda, com arrimo no Art. 169, inciso II, “c”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 7.629/99, em face da Decisão proferida pela 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, que, por intermédio do Acórdão nº 0228-12/08, deu provimento ao Recurso Voluntário relativo ao Acórdão nº 0293-01/07 da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, por entender que a Decisão recorrida contraria entendimento manifestado em decisões reiteradas deste órgão julgador.

Após transcrever o voto vencedor proferido pelo relator do Acórdão nº 0228-12/08, objeto deste Recurso Extraordinário, o representante da PGE/PROFIS afirma que “fácil se entremostra que a

Decisão *epigrafada, prolatada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, tracejou seu decisum em contraponto a entendimento assentado pela 1ª CJF, cuja colação se faz impar adiante*".

Objetivando demonstrar contrariedade ao entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF e afirmando que a Decisão combatida da 2ª CJF navega em direção contrária ao entendimento predominante neste órgão julgador, passa a transcrever trechos de decisões do CONSEF, na seguinte ordem:

- Acórdão CJF nº 0404-11/07 – 1ª CJF: Relativo ao Auto de Infração nº 206955.0011/05-4 lavrado contra o próprio recorrido, cuja Decisão foi unânime, que assim se apresenta: "No tocante à infração 8, não é cabível ao remetente, mesmo que pago por ele próprio, se creditar do ICMS sobre o frete 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, sob pena de anular o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte de cargas, efetivamente realizado, causando prejuízo ao Estado da Bahia.

*O contribuinte não comprovou que o valor do frete consta da base de cálculo das operações de transferências. 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.*

*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. Tal entendimento é dominante no CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF 0281-11/05, no qual atuei como Relator*".

- Acórdão nº 0281-11/05 – 1ª CJF: Transferência interestadual por estabelecimento industrial, cuja Decisão, por unanimidade, foi no sentido de não caber ao remetente se creditar do ICMS sobre o frete, mesmo pago pelo próprio remetente (fls. 1393/1394);
- Acórdão nº 0011-11/06 – 1ª CJF: Transferência interestadual por estabelecimento industrial, cuja Decisão, por maioria, foi no sentido de não caber ao remetente o direito ao uso do crédito sobre o serviço de transporte (fls. 1.394/1.395);
- Acórdão nº 0363-12/07 – 2ª CJF: Transferência interestadual por estabelecimento industrial, cuja Decisão unânime, foi no sentido de não caber ao remetente o direito ao uso do crédito sobre o serviço de transporte (fls. 1.394/1.395);
- Acórdão nº 0455-12/07 – 2ª CJF: Transferência interestadual por estabelecimento industrial, cuja Decisão unânime, foi no sentido de não caber ao remetente o direito ao uso do crédito sobre o serviço de transporte (fls. 1.396/1.399).

Isto posto, com base nos arestos acima, propugna a PGE/PROFIS por "um REEXAME da Decisão invectivada, conhecendo o presente **INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO**, tendo em vista que a Decisão objurgada caminha em trilho diferente do entendimento assentado no seio da 2ª instância do CONSEF".

Cientificado da interposição do Recurso Extraordinário, o recorrido, por intermédio do seu representante legal, ingressou com **CONTRA-RAZÕES** ao Recurso, destacando, inicialmente, que é empresa industrial, dedicada à produção, comercialização e importação de produtos químicos, especialmente ácido sulfúrico, pigmento branco de titânio e seus subprodutos, revestindo-se, portanto, da condição de contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Reporta-se à denominada Infração 1, objeto do Recurso e abaixo descrita, sobre a qual a Junta de Julgamento decidiu pela procedência parcial, apenas reconhecendo erro material que apontou, acatando, assim, o novo demonstrativo de cálculo elaborado pela autuante, que totalizou o valor de R\$ 109.021,32.

### ***Infração 01***

*Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora.*

*Utilização indevida de crédito fiscal decorrente das operações de frete nas transferências de seus produtos para as filiais localizadas nos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul. O frete não compõe a base de cálculo do valor das transferências de produtos no qual está regulado pelo art. 56 do RICMS/BA. [...]*

Observa que, inconformado com a manutenção da exigência remanescente contida na infração 1, o autuado interpôs Recurso Voluntário para que afinal fosse reconhecida a total improcedência da referida acusação, sendo que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deu provimento ao Recurso Voluntário, julgando totalmente improcedente a referida infração, ao fundamento de ser legítimo o creditamento do ICMS relativo ao serviço de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, na medida em que a recorrida figurou como remetente, arcou com o custo do frete e consequentemente suportou o ônus do imposto, observando, ainda que, nesse julgamento, ficou ressaltado que a mercadoria transferida para o outro estabelecimento teve como destino final operações de venda e que, nessas operações, o frete foi incluído no preço, incidindo o ICMS também sobre essa parcela.

Argui que a Procuradoria do Estado interpôs o Recurso Extraordinário ora contra-arrazoado, ao fundamento de que a Decisão recorrida contrariou o entendimento manifestado em decisões reiteradas proferidas por esse Colendo CONSEF, conforme autoriza a última parte da alínea ‘c’ do inciso II do art. 169 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto Estadual n.º 7.629/1999 e que, partindo dessa premissa, a PGE tenta demonstrar a alegada contrariedade, colacionando cinco precedentes proferidos pelas Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, a seguir enumeradas: Acórdãos CJF n<sup>os</sup> 0404-11/07, 0281-11/05, 0011-11/06, 0363-12/07 e 0455-12/07.

Passa, a seguir, a arguir a total impertinência do Recurso Extraordinário, porquanto os precedentes apontados como paradigmas não guardam nenhuma divergência com o acórdão recorrido ou não tratam de casos que se apliquem à hipótese destes autos enquanto que a PGE/PROFIS apenas se restringiu a transcrever os cinco precedentes paradigmas, sem ao menos se esforçar para convencer acerca da efetiva contrariedade, não se desincumbindo do ônus de cotejar analiticamente os acórdãos trazidos como dissidentes com o que foi objeto do seu Recurso, a fim de demonstrar a identidade das situações comparadas e a eventual divergência de teses jurídicas adotadas, implicando, a seu ver, em nítida ausência de fundamentação do próprio Recurso, desatendendo, portanto, à última parte da alínea ‘c’ do inciso II do art. 169 do RPAF. Em vista disto, pugna pela ***inadmissibilidade*** do Recurso Extraordinário sob análise.

Cita que, na eventualidade de ser admitido o Recurso Extraordinário, passa a demonstrar a inexistência de contrariedade de entendimento entre as decisões paradigma e a recorrida, observando que três dos cinco julgamentos paradigmas não refletem entendimento reiterado nem dominante, bem como que os outros dois arestos não guardam identidade de situações com a hipótese dos autos, além de conterem entendimento jurídico até mesmo favorável à Recorrida.

Afirma que dos cinco arestos que foram pinçados pelo recorrente, é possível visualizar basicamente duas situações e entendimentos distintos, quais sejam: Acórdãos CJF n.<sup>os</sup> 0404-11/07, 0281-11/05 e 0011-11/06 nos quais o estabelecimento remetente paga o frete e se credita do ICMS relativo à operação de transporte. Entendimento de que o creditamento importa em anulação do imposto, prejudicial ao Estado, porque a saída tem como destinatário o estabelecimento localizado em outro Estado e o crédito de ICMS sobre serviços de transportes é do adquirente da mercadoria.

Já os Acórdãos CJF n<sup>os</sup> 0363-12/07 e 0455-12/07 refletem casos de remessa de mercadoria para filiais, o ICMS devido na operação de transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento que arcar com o custo do frete. Assim, tratando-se de transferência a preço FOB, em que o destinatário arca com o custo de transporte, o crédito do imposto deve ser aproveitado pelo destinatário. Por outro lado, nos casos de transferência a preço CIF, em que o remetente é quem arca com o custo do frete, o crédito fiscal é do estabelecimento remetente.

Em seguida, explica que adotou o seguinte procedimento: Contratou serviço de transporte para a transferência de mercadoria para estabelecimento seu localizado em outra unidade da Federação; não incluiu o valor do frete na base de cálculo do imposto devido na transferência, em lídimo respeito à norma contida no art. 56, inciso V, alínea 'b', do RICMS, aprovado pelo Decreto n.<sup>o</sup> 6.284/1997, e se creditou do ICMS relativo ao serviço de transporte que lhe fora prestado, sendo que a mercadoria transferida para o outro estabelecimento da sua propriedade foi objeto de operações de venda, e que nessas operações o frete foi incluído no preço, incidindo o ICMS também sobre essa parcela.

Dito isto, passa a comparar a situação fática objeto do Recurso com os precedentes que foram trazidos pela Procuradoria do Estado como paradigmas.

Em relação aos Acórdãos n<sup>os</sup> 0363-12/07 e 0455-12/07 argumenta a ausência de identidade de causas já que, nesses dois casos, a Colenda Segunda Câmara julgou de forma desfavorável aos contribuintes, em Recursos Voluntários interpostos com o fito de obter o reconhecimento do direito ao crédito de ICMS decorrente do serviço de transporte de mercadoria transferida para filial situada em outro Estado, entretanto, tais precedentes são inservíveis para caracterizar divergência jurisprudencial, justamente porque não guardam identidade de situações com a realidade destes autos. Afirma, também, que nesses dois julgamentos a Colenda Segunda Câmara perfilhou entendimento jurídico favorável à própria tese da Recorrida, o que contradiz tragicamente aquilo que a Procuradoria do Estado poderia vir a sustentar, já que sequer fundamentou seu Recurso, tendo apenas reproduzido precedentes.

Explica que nesses julgamentos os contribuintes acabaram vencidos porque não conseguiram provar que efetivamente arcaram com o ônus do frete, o que seria determinante para a garantia do direito ao crédito do imposto relativo ao serviço de transporte correspondente. Observa o que consta registrado, de forma idêntica, em ambos os julgamentos: *Conforme bem ressaltado pela Ilustre representante da PGE/PROFIS, a recusa de qualquer parte de comprovar fato controverso com elemento que necessariamente disponha, importa a presunção de veracidade da parte contrária (art. 142 do RPAF/99). No caso em tela, o recorrente não se desincumbiu de provar que efetivamente arcou com o ônus do frete e que incluiu esse valor no preço da mercadoria tributada, prova que poderia ter sido feita com os seus livros e documentos, os quais, em princípio, estão em seu poder.*

Afirma ser esta situação totalmente diversa da que ocorreu nestes autos e que naquele caso o Relator esclareceu que a Recorrida arcou com o frete e que, quando da venda da mercadoria, incluiu o valor do serviço de transporte na base de cálculo da mercadoria transferida, em pleno atendimento à legislação de regência do imposto.

Diante disto, defende que não há identidade de causas que fundamente a suposta divergência de entendimento jurídico. Naqueles casos, os contribuintes perderam justamente porque não conseguiram provar os fatos que conduziram à garantia do direito ao crédito, enquanto que nestes autos as provas são vastas e por isso mesmo sequer foram contestadas. Acrescenta que, em tais casos, o CONSEF perfilhou entendimento no sentido de que ao contribuinte é garantido o direito ao crédito do imposto, nas hipóteses em que, na qualidade de remetente da mercadoria, efetivamente arcou com o custo do serviço de transporte.

Destaca a seguir que, na hipótese vertente, a Recorrida foi quem figurou como tomadora do serviço de transporte, tendo arcado com o custo do frete e que tal prova foi devidamente realizada quando juntou, com a sua manifestação à informação fiscal, os comprovantes de pagamento relacionados aos fretes objeto da autuação, acrescentando que também juntou os

extratos obtidos junto ao “*sistema de pagamento do Itaú*”, os quais comprovam a efetiva despesa em decorrência dos fretes acobertados pelos Conhecimentos de Transporte faturados.

Diante destes argumentos, conclui que os dois precedentes paradigmas não guardam identidade de causas com a hipótese destes autos, sobretudo porque refletem entendimento que acabam por lhe favorecer, descabendo a sua utilização para amparar uma eventual contradição. Pelo contrário, devem ser levados em conta como precedentes que refletem o melhor direito e o que deve prevalecer na Câmara Superior.

Naquilo que pertine aos Acórdãos *CJF n°s 0404-11/07, 0281-11/05 e 0011-11/06* sustenta que a Primeira Câmara entendeu que a transferência de mercadoria para outro Estado impede que o estabelecimento remetente, ainda que arcando com o custo do frete, se credite do ICMS relativo ao serviço de transporte, destacando que, para tanto, a Primeira Câmara tomou por base o fato de que, por força do art. 56, inciso V, alínea ‘b’, do RICMS, a base de cálculo do valor da transferência é a matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra – não incluindo, portanto, o frete pago pelo serviço de transporte da transferência e que partindo desse fundamento, o entendimento foi no sentido de que ao se creditar do ICMS decorrente do serviço de transporte, o imposto acabaria sendo anulado e o Estado da Bahia acabaria sendo prejudicado. Com isso, concluiu que o direito ao crédito do ICMS sobre os serviços de transporte seria do estabelecimento destinatário da mercadoria, localizado em outra unidade da Federação.

Argui que tal entendimento não prevalece e contraria a própria legislação de regência do imposto, pois o fato de o frete não ter sido incluído na base de cálculo das transferências não extirpa da Recorrida, que arcou com o custo do frete, o direito de se creditar do ICMS decorrente do serviço de transporte – direito este que, vale ressaltar, encontra-se expressamente assegurado no art. 93, inciso III, alínea ‘c’, do RICMS.

Destaca que, a esse respeito, conforme dispõe o RICMS, na operação de transferência vislumbram-se duas situações jurídicas distintas, quais sejam: **a)** a transferência de mercadorias entre estabelecimentos, cuja base de cálculo está definida no art. 56, inciso V, alínea ‘b’, do RICMS/97; **b)** o ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, cujo direito ao crédito do imposto é assegurado ao estabelecimento tomador do serviço, nos termos do dispositivo acima transcrito.

Com isso, sendo operações distintas e inconfundíveis não procede à alegação de que seria indevido o crédito de ICMS destacado no documento fiscal de prestação de serviço de transporte, pelo simples fato de que o valor do frete não foi incluído na base de cálculo da operação de transferência, argumentando que tal entendimento afronta as claras disposições do RICMS, cujo comando prevê o efetivo direito ao crédito do imposto devido nas operações de transporte intermunicipal e também interestadual.

Esclarece que o ICMS é um tributo que incide sobre o valor agregado da mercadoria comercializada e que o constituinte consagrou a sistemática da não cumulatividade como característica principal, destacando, ainda, que, para fins de utilização do crédito do ICMS cobrado nas operações anteriores, é necessária a coexistência de dois pressupostos objetivos, quais sejam: **(a)** que a contratação do frete esteja vinculada ao processo de industrialização, e que **(b)** as saídas das mercadorias resultantes sejam também tributadas, justamente o que ocorreu na hipótese dos autos, conforme bem ressaltou o Eminente Relator do voto que conduziu o acórdão recorrido.

Aduz que o fundamento de que o direito ao crédito de ICMS decorrente do serviço de transporte é do destinatário da mercadoria encontra-se em rota de colisão frontal com o art. 95, inciso I, alínea ‘c’, do RICMS, e que diante de tal dispositivo, não há como negar que a Procuradoria do Estado pretende induzir a entendimento que não guarda o mínimo de legalidade, totalmente divorciado da própria legislação de regência do imposto e, portanto desrido de amparo jurídico. Diz que não há previsão legal ou regulamentar alguma que restrinja o direito ao crédito quando se tratar de transferência para outra unidade da Federação, não cabendo ao intérprete se valer de hermenêutica enviesada para restringir um direito que é amplamente assegurado pelo sistema

jurídico, salientando que o argumento que a Procuradoria do Estado utiliza é meramente econômico, na medida em que aduz prejuízo ao erário baiano por conta da anulação do imposto com o creditamento, ao passo que o Estado de destino da mercadoria acaba arrecadando o ICMS nas operações de venda.

Diz que situação idêntica ocorre quando um bem é produzido e vendido dentro do Estado, porém a venda é realizada com desvalorização em razão de dificuldades do mercado, sendo que, nesse caso, há o recolhimento do imposto em toda a cadeia produtiva, mas a arrecadação acaba sendo anulada com a venda sem sobre-valor, a preço de custo, em decorrência dos créditos apropriados nas operações anteriores, e nem por isso o vendedor pode ser autuado.

Sustenta, ainda, que a legislação vedasse expressamente o direito ao crédito nas operações de transferência de mercadoria para filiais situadas em outras unidades da Federação, estar-se-ia diante de uma clara e evidente afronta ao princípio da não cumulatividade, na medida em que acabaria gerando a dantesca bitributação na medida em que o contribuinte seria obrigado a arcar com o ICMS decorrente do serviço de transporte, porém sem direito ao crédito, cujo frete não compõe a base de cálculo do valor da transferência, valor este que, nas operações de venda, é oferecido à tributação juntamente com o frete, acrescentando que o que se efetivou foi a mera anulação do efeito econômico do imposto e não simplesmente a falta de recolhimento do tributo, já que decisivamente houve débito de ICMS por parte da transportadora e crédito tomado pelo estabelecimento da Recorrida, respeitando assim os ditames de um sistema não cumulativo, ao tempo em que os produtos que foram transferidos para outros estabelecimentos da Recorrida tiveram como destino final as operações de venda e, em assim sendo, o custo do frete contratado pelo estabelecimento baiano foi incluído no preço de venda e, portanto, sobre esta parcela também fez incidir o ICMS.

Diante dos argumentos acima suscitados, afirma que resta evidente que não há como se negar o direito ao crédito nestas operações, pois, caso em contrário, haveria dupla incidência do ICMS sobre o frete – tanto no momento do transporte, quanto na venda das mercadorias, o que caracteriza violação ao princípio da não-cumulatividade. Volta a destacar que uma vez comprovado que a Recorrida suportou o ônus financeiro decorrente dos custos com o frete, caberá somente a ela o direito de creditar-se da quantia paga a título de ICMS, a teor do já transscrito art. 95, inciso I, alínea ‘c’, do RICMS.

Ressalta a citação feita pelo relator em seu voto seu voto quanto ao entendimento contido nos autos do processo administrativo decorrente do Auto de Infração n.º 206955.0011/05-4, através do qual, o relator da 1ª Instância destacou que o referido dispositivo regulamentar é abrangente quanto ao direito ao crédito de ICMS do remetente da mercadoria transferida para outro estabelecimento, não havendo dúvidas de que tais operações ensejam o direito ao crédito do ICMS, conforme este órgão julgador já vem decidindo em reiteradas decisões, conforme é possível se inferir da análise dos dois últimos precedentes julgados pela Segunda Câmara, trazidos como paradigmas pela própria Procuradoria do Estado.

Em conclusão, requer que seja **INADMITIDO** o Recurso Extraordinário interposto pela Procuradoria do Estado, por completa ausência de fundamentação, sobretudo por não ter demonstrado, analiticamente, a identidade das situações comparadas e a eventual divergência de teses jurídicas adotadas, desatendendo, portanto, a última parte da alínea ‘c’, inciso II do art. 169 do RPAF e que, na hipótese de ser admitido, o que não espera, requer que lhe seja **NEGADO PROVIMENTO** mantendo incólume o Acórdão CJF n.º 0228-12/08.

## VOTO

Inicialmente, analiso se o presente Recurso Extraordinário preenche os requisitos de admissibilidade estabelecidos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 que estatui em seu Art. 169, inciso II, alínea “c”, que caberá à Câmara Superior a apreciação de “*Recurso extraordinário, de competência da representação da Procuradoria Geral do Estado no CONSEF, quando a Decisão contrariar a legislação, as provas*

*dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF” (grifo não original).* É com base, justamente, na condição em destaque que o ilustre representante da PGE/PROFIS apoiou-se para embasar o Recurso Extraordinário sob exame.

No presente caso, a questão sobre a qual nos debruçamos neste julgamento, conforme indicação na peça inicial é de que o recorrido “*Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora*”.

Em julgados recentes desta Câmara Superior encontra-se pacificado o entendimento de que a análise do preenchimento ou não dos requisitos de admissibilidade do Recurso Extraordinário requer, sem dúvida, o exame do próprio mérito da questão encaminhada ao órgão julgador.

Considerando, entretanto, os argumentos do recorrido e o seu pedido expresso no sentido de que o presente Recurso Extraordinário não seja admitido, observo que, da análise das cinco decisões paradigmas trazidas pela PGE/PROFIS para respaldar a admissibilidade do Recurso Extraordinário vejo que, ao contrário do que defende o recorrido, todas se referem à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sobre fretes de mercadorias por saídas interestaduais a título de transferência, portanto, guardam perfeita identidade com o Acórdão CJF nº 0228-12/08, o qual consigna entendimento contrário aos contidos nos acórdãos suscitados na peça recursal e que, repito, tratam de matéria idêntica. Em face disto, entendo que se encontra perfeitamente preenchido o requisito para a admissibilidade do Recurso Extraordinário, razão pela qual considero que deve ser ultrapassada a questão do seu conhecimento e apreciado o mérito.

O voto vencedor da Decisão recorrida consigna que não há nenhuma contestação no PAF de que os produtos foram transferidos para outros estabelecimentos do recorrido 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, afirmando, também, que procedimento diverso implicaria na duplicidade de incidência do tributo e na sua cumulatividade e consequente bi-tributação. Acresce, ainda, que restou caracterizado que o recorrido suportou integralmente o débito do imposto e que ao mesmo competiria o crédito do imposto correspondente, por não haver previsão legal impeditiva desse creditamento, sendo que o alegado prejuízo ao Estado não se justifica, pois no caso ocorreu uma compensação dos lançamentos e que haveria, sim, em contrário, prejuízo para o contribuinte se a compensação não se efetivasse. Esse entendimento não unânime que prevaleceu no julgamento levado a efeito pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal diverge, portanto, daquele contido nas decisões apresentadas em paradigma e do voto vencido no julgamento que integra a Decisão recorrida.

De maneira que, da análise dos autos, vejo que a alegação de que o recorrido suportou integralmente o débito do imposto não se sustenta sob o ponto de vista contábil, pois não há provas nos autos de que realmente o estabelecimento do recorrido arcou com esse ônus. Do significativo universo de operações listadas às fls. 1291 a 1295 dos autos, o recorrido apresentou comprovantes bancários indicando que em apenas 10 (dez) dessas operações o valor líquido do frete, em face da retenção na fonte do valor do imposto pelo recorrido, fora debitado em conta corrente bancária do estabelecimento matriz. Isto, porém, não significa que o estabelecimento do recorrido tenha suportado o valor do imposto que reteve do transportador já que, quem arcou com o custo total do frete foi o estabelecimento do destinatário das mercadorias, ao incluí-lo na composição do custo das suas vendas, fato esse repetidamente citado nos autos.

Ora, não há qualquer dúvida de que os estabelecimentos que receberam as mercadorias enviadas em transferência pelo estabelecimento do recorrido, ao comporem o custo das vendas desses produtos incluíram o valor integral do frete. Considerando que o ICMS é um imposto que está incluído no próprio valor da operação não faz sentido o destinatário arcar com o ônus do valor do frete - ao incluí-lo na composição do custo das vendas -, enquanto o remetente se credita do imposto incidente sobre essa mesma operação. Nesta condição, a defendida questão de que houve a cumulatividade do imposto se operou justamente com o procedimento adotado pelo recorrido, pois ele se credita de um valor do imposto que não é compensado na operação posterior praticada pelo destinatário que, segundo o recorrido, não se credita do imposto. O

raciocínio do recorrido nos leva a uma conclusão totalmente contrária à sua pretensão: se quem arcou com o ônus do frete, ao incluí-lo nas operações de vendas posteriores das mercadorias foram os estabelecimentos destinatários, cabia justamente a eles o direito de se creditar do ICMS destacado nos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, para evitar a cumulatividade do imposto estadual.

Por outro lado, a regra de base de cálculo nas transferências determina expressamente quais parcelas devem compor tal valor (mão-de-obra, custo da matéria-prima, do material secundário e acondicionamento, nos termos do art. 56, V, “b”, do RICMS), não estando dentre estas o frete. Como, no presente caso, restou demonstrado que o frete não integrou o preço da mercadoria transferida, o ressarcimento nesta hipótese não é admitido ao remetente das mercadorias. Agindo dessa maneira, o contribuinte adotou um procedimento não previsto na legislação que terminou por anular a receita auferida pelo Estado da Bahia pela tributação das citadas prestações de serviço de transporte. E, nesta condição, não se aplica a regra prevista pelo Art. 95, inciso I, “c”, do RICMS/BA posto que, como bem pontuou o autor do voto vencido na Decisão recorrida, “os créditos fiscais em questão pertencem ao estabelecimento destinatário, o qual utilizará esses créditos para compensar com as operações tributáveis subsequentes que ocorrerão na unidade federada de destino, tudo em perfeita consonância com o princípio constitucional da não-cumulatividade”, com o que concordo.

Aliás, este é um posicionamento já assentado neste órgão julgador, a exemplo do Acórdão nº 0404-11/07 relativo ao Auto de Infração nº 206955.0011/05-4, lavrado contra o próprio recorrido e cujo valor da autuação foi integralmente pago, encontrando-se o processo na situação de baixado e arquivado. Considero oportuno trazer a estes autos, o entendimento unânime consignado pelo relator do mencionado acórdão: “(...) 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, (...)”

Na verdade, é possível haver o ressarcimento do valor do frete, por parte do remetente, quando o débito do imposto referente à prestação de serviço de transporte estiver incluído na base de cálculo das mercadorias e o frete for suportado pelo próprio remetente. Não se trata, nesta situação, de hipótese de crédito fiscal, mas de ressarcimento do valor do ICMS para que não haja pagamento em duplicidade, porque refletem operações de saídas de mercadorias e não de entradas. Entretanto, este não é o caso dos presentes autos, uma vez que o recorrido não suporta o débito do imposto estadual em duplicidade, conforme por ele mesmo reconhecido.

Pelo fato dos argumentos acima expostos traduzirem o meu entendimento e convencimento em relação ao tema em discussão, o qual converge na mesma direção das decisões trazidas em paradigma, isto é, que os créditos glosados em relação à Infração 1 devem ser suportados pelos estabelecimentos destinatários das mercadorias transferidas para fim de compensação com as operações de vendas subsequentes, atendendo-se, assim, ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto e, também, por não se configurar neste entendimento a figura do *bis in idem*, entendo correta a pretensão da PGE/PROFIS ao pleitear o reexame da Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, refletida pelo Acórdão nº 0228-12/08, pois, ao meu sentir, é patente a necessidade de se uniformizar o entendimento deste órgão julgador em relação a julgados envolvendo matéria idêntica, porém com Decisões conflitantes.

Em vista do exposto e por divergir da tese esposada no Voto Vencedor da Decisão recorrida, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Extraordinário para o fim de uniformizar o entendimento deste órgão julgador em relação à utilização de créditos fiscais originários de prestações de serviços de transportes incidentes sobre operações interestaduais, na forma acima consignada, bem como no Voto Vencido que integra a mesma Decisão recorrida. Consequentemente, entendo que deve ser restabelecida a exigência fiscal concernente à infração 1, no valor de R\$109.021,32, na forma consignada pelo Acórdão nº 0293-01/07 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

## VOTO DIVERGENTE

Divirjo do voto proferido pelo insigne Relator do presente Recurso Extraordinário, posto que entendo que não merece qualquer reparo a Decisão recorrida.

Impende salientar que, no presente caso, a Recorrida foi quem figurou como tomadora do serviço de transporte, tendo suportado todo o custo do frete, prova esta devidamente apresentada juntamente com a sua manifestação à informação fiscal, através da colação aos autos dos comprovantes de pagamento relacionados aos fretes objeto da autuação. Ademais, foram acostados aos fólios processuais, de igual forma, os extratos obtidos junto ao “*sistema de pagamento do Itaú*”, comprobatórios da efetiva despesa em decorrência dos fretes acobertados pelos Conhecimentos de Transporte faturados.

A tese sustentada no voto de regência, no meu entendimento, contraria a própria legislação vigente, mormente porque o fato de o frete não ter sido incluído na base de cálculo das transferências não pode extirpar da Recorrida - que arcou com o custo do frete -, o direito de se creditar do ICMS decorrente do serviço de transporte – direito este expressamente assegurado no art. 93, inciso III, alínea ‘c’, do RICMS.

Nesse sentido, em face do que preceitua o RICMS, no tocante às transferências, há que se separar duas situações jurídicas distintas, quais sejam:

- a) a transferência de mercadorias entre estabelecimentos, cuja base de cálculo está definida no art. 56, inciso V, alínea ‘b’, do RICMS/97;
- b) o ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, cujo direito ao crédito do imposto é assegurado ao estabelecimento tomador do serviço, nos termos do dispositivo acima transcrito.

Ora, tratando-se de operações distintas e absolutamente inconciliáveis, não há como prosperar a tese de que “*seria indevido o crédito de ICMS destacado no documento fiscal de prestação de serviço de transporte, pelo simples fato de que o valor do frete não foi incluído na base de cálculo da operação de transferência*”! Isso porque, ao contrário dos sustentado, o próprio RICMS assegura o efetivo direito ao crédito do imposto devido nas operações de transporte intermunicipal e também interestadual!

Imperioso destacar, como pontuado pela Recorrida em suas contra-razões recursais, que “*o ICMS é um tributo que incide sobre o valor agregado da mercadoria comercializada e que o constituinte consagrou a sistemática da não cumulatividade como característica principal, destacando, ainda, que, para fins de utilização do crédito do ICMS cobrado nas operações anteriores, é necessária a coexistência de dois pressupostos objetivos, quais sejam: (a) que a contratação do frete esteja vinculada ao processo de industrialização, e que (b) as saídas das mercadorias resultantes sejam também tributadas, justamente o que ocorreu na hipótese dos autos, conforme bem ressaltou o Eminentíssimo Relator do voto que conduziu o acórdão recorrido*

Daí porque a exegese de que o direito ao crédito de ICMS decorrente do serviço de transporte é do destinatário da mercadoria **não se coaduna com o quanto disposto no art. 95, inciso I, alínea ‘c’, do RICMS**, tratando-se de entendimento absolutamente desrido de legalidade. Não há, repito, qualquer previsão legal ou regulamentar que restrinja o direito ao crédito, quando se trata de transferência para outra unidade da Federação, não podendo o intérprete, ao arreio da lei, valer-se de interpretação tangencial para restringir direito albergado pelo sistema jurídico.

Não se pode confundir “legalidade” com “argumento de cunho econômico”, não estando sob discussão o “prejuízo ao erário baiano por conta da anulação do imposto com o creditamento”, mas sim toda uma sistemática de direito tributário que deve ser respeitada.

Outrossim, ainda que a legislação vedasse expressamente o direito ao crédito nas operações de transferência de mercadoria para filiais situadas em outras unidades da Federação, flagrante se apresentaria o vilipêndio ao princípio da não cumulatividade, visto que inquestionavelmente

ocorreria a bitributação, especialmente porque o contribuinte seria obrigado a arcar com o ICMS decorrente do serviço de transporte, sem qualquer direito ao crédito, cujo frete não compõe a base de cálculo do valor da transferência, valor este que, nas operações de venda, é oferecido à tributação juntamente com o frete.

No caso vertente, o que ocorreu foi a mera anulação do efeito econômico do imposto e não, como autuado, a falta de recolhimento do tributo, tendo em vista que decisivamente houve débito de ICMS por parte da transportadora e crédito tomado pelo estabelecimento da Recorrida, respeitando, como corretamente sustenta a Recorrida em suas contra-razões recursais “*os ditames de um sistema não cumulativo, ao tempo em que os produtos que foram transferidos para outros estabelecimentos da Recorrida tiveram como destino final as operações de venda e, em assim sendo, o custo do frete contratado pelo estabelecimento baiano foi incluído no preço de venda e, portanto, sobre esta parcela também fez incidir o ICMS*”.

Entendo, portanto, ser legítimo o creditamento do ICMS relativo ao serviço de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, mormente porque *in casu* a Recorrida figurou como remetente, arcou com o custo do frete e, consequentemente, suportou o ônus do imposto, sem prejuízo do fato de que a mercadoria transferida para o outro estabelecimento teve, como destino final, operações de venda e que, nessas operações, o frete foi incluído no preço, incidindo o ICMS também sobre essa parcela.

Dest'arte, voto no sentido de CONHECER do Recurso Extraordinário interposto, dando-lhe PROVIMENTO para o fim de uniformizar o entendimento do CONSEF, filiando-me, porém, à tese esposada na Decisão recorrida quanto à legitimidade do creditamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Extraordinário interposto para **UNIFORMIZAR O ENTENDIMENTO** deste órgão julgador em relação à utilização de créditos fiscais originários de prestações de serviços de transportes relativas a operações interestaduais de transferência de mercadorias e modificar a Decisão recorrida restabelecendo a exigência fiscal concernente à infração 1 e julgando **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 recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$110.836,03** acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, incisos II, “a”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o *quantum* já recolhido.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Carlos Fábio Cabral Ferreira, Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters, Fernando Antonio Brito Araújo, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.  
VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (as): Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos, Osvaldo Ignácio Amador, Valnei Souza Freire e Vanessa de Mello Batista.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR/VOTO VENCEDOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS