

**A.I. Nº** - 206854.0001/05-8  
**AUTUADO** - DOW BRASIL S.A.  
**AUTUANTES** - LUIZ CARLOS PRATES SANTOS e ANTÔNIO TORRES DE BARROS  
**ORIGEM** - IFEP METRO  
**INTERNET** - 01.09.05

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N.º 0293-02/05

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a.1) CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO AO SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA DE FABRICAÇÃO DO AUTUADO TRANSFERIDA COM A CLÁUSULA FOB PARA FILIAL DA EMPRESA EM OUTRO ESTADO, SEM TRIBUTAÇÃO, COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO INDIRETA.** De acordo com os elementos constantes nos autos, as remessas não foram feitas com a cláusula FOB (*free on board*), mas, sim, com a cláusula CIF (*cost, insurance and freight*). O autuado tem direito ao crédito, com fundamento nos arts. 95 e 646 do RICMS, sendo legítima a manutenção do crédito na exportação das mercadorias, de acordo com o art. 103, II. É indevida a glosa do crédito fiscal. **a.2) CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO AO SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA DE FABRICAÇÃO DO AUTUADO TRANSFERIDA COM A CLÁUSULA FOB PARA FILIAL DA EMPRESA EM OUTRO ESTADO, COM TRIBUTAÇÃO.** De acordo com os elementos constantes nos autos, as remessas não foram feitas com a cláusula FOB (*free on board*), mas, sim, com a cláusula CIF (*cost, insurance and freight*). O autuado tem direito ao crédito, nos termos dos arts. 95 e 646 do RICMS. **a.3) IMPOSTO DESTACADO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS EMPRESTADAS A TERCEIRO.** Uma coisa é a devolução de mercadoria em virtude de desfazimento de um negócio, e outra coisa é a devolução de mercadoria emprestada. No primeiro caso, a devolução não constitui operação de circulação de mercadoria, mas, sim, o desfazimento de uma operação. Já no segundo caso, para efeitos de incidência do ICMS, em se tratando de bens fungíveis, o empréstimo é uma operação, uma vez que o destinatário pode dispor da mercadoria livremente, pois seu compromisso é no sentido de devolvê-la na mesma quantidade e qualidade, e a devolução da mercadoria emprestada constitui uma nova operação, pois implica circulação física, econômica e jurídica da mercadoria, e, sendo operação, a alíquota aplicável é a prevista na legislação, conforme se trate de operação interna ou interestadual, de modo que o crédito só pode ser utilizado de acordo com a alíquota legalmente prevista. Se o imposto é destacado a mais no documento, não pode ser utilizado o crédito da parcela excedente. Mantida a glosa do crédito. **b) FALTA DE**

ESTORNO. QUEBRA ANORMAL – CONSUMO ANORMAL DE INSUMOS EM VIRTUDE DE PARADAS DE PRODUÇÃO. Consideram-se anormais as quebras ou perdas de insumos decorrentes de paradas anormais da fábrica. Mantida a glosa do crédito. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Refeitos os cálculos, para adequação do lançamento à regra do art. 56, V, “b”, do RICMS. Mantido o valor remanescente do débito. 3. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. a) NÃO INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO, DO VALOR DO PRÓPRIO IMPOSTO; b) NÃO INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO, DO VALOR RELATIVO A DIREITOS “ANTIDUMPING”. Imputações não impugnadas pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 6/5/05, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida, na condição de remetente das mercadorias, de 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 – transferências de cellosize, de fabricação do autuado, destinadas à sua filial em São Paulo, efetuadas sem tributação, com o fim específico de exportação indireta –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 35.469,67, com multa de 60%;
2. utilização indevida, na condição de remetente das mercadorias, de 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 – transferências de cellosize, de fabricação do autuado, destinadas à sua filial em São Paulo, efetuadas com tributação –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 16.670,41, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas – transferências interestaduais tributadas de cellosize, de produção do autuado, com base de cálculo inferior ao seu custo, sendo lançado o tributo sobre essa diferença –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 252.647,90, com multa de 60%;
4. recolhimento de ICMS efetuado a menos na importação de mercadorias procedentes do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, por ter sido apurado o imposto “por fora”, ou seja, sem agregar à sua base de cálculo o montante do próprio imposto, sendo lançado imposto no valor de R\$ 31.057,74, com multa de 60%;
5. recolhimento de ICMS efetuado a menos na importação de mercadorias procedentes do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, por não ter agregado à sua base de cálculo o valor concernente a direitos antidumping de 19,8% sobre o valor aduaneiro, de modo a que ficasse o valor por quilo do produto importado no mesmo patamar do valor normal estabelecido pelo Departamento de Defesa Comercial (DECOM), sendo lançado imposto no valor de R\$ 9.749,80, com multa de 60%;

6. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias que entraram no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal – consumo anormal de matérias-primas e utilidades que não se transformaram em produtos acabados em virtude das paradas da planta ocorridas em maio e dezembro de 2002, sendo lançado imposto no valor de R\$ 71.621,39, com multa de 60%;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, relativamente a devoluções de mercadorias emprestadas a terceiro, sendo lançado imposto no valor de R\$ 13.186,70, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se explicando que as operações objeto do item 1º deste Auto de Infração tiveram por escopo a transferência de mercadorias para sua filial em São Paulo, com o fim específico de exportação. Dá destaque a esse aspecto: as transferências eram feitas com o fim específico de exportação. Considera que a fiscalização incorreu em erro ao basear-se no art. 94, I, “c”, do RICMS/BA, haja vista que tal dispositivo se refere exclusivamente a operações tributadas, situação bem diferente das operações praticadas pela empresa, que são desoneradas do imposto, por força do fim específico de exportação. A seu ver, a norma regulatória correta aplicável ao caso seria o inciso II do art. 94, que trata do crédito fiscal do imposto sobre frete em operações amparadas por isenção, não-incidência, etc. Argumenta que todas as transferências efetuadas, sem exceção, estavam amparadas pela não-incidência do imposto prevista no art. 6º do RICMS, sendo a manutenção do crédito legitimamente assegurada pelo art. 103. Comenta que adquiriu matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem para fabricar os produtos a serem exportados, creditando-se do ICMS pago; para maximizar suas vendas, transferiu os produtos fabricados para outro estabelecimento, com o fim específico de exportação indireta, e para tanto adquiriu serviço de transporte, sobre o qual incidiu o imposto estadual, novamente creditando-se do imposto pago; nas mencionadas transferências, emitiu Notas Fiscais sem o destaque do ICMS, por estarem amparadas pela não-incidência do imposto; manteve os créditos de ICMS apropriados sobre os materiais e sobre o serviço de transporte nas transferências, tudo conforme previsto no art. 103, I, “a”, do RICMS. Chama a atenção para o objetivo do regulamento e da lei, ambos amoldados ao objetivo superior da Constituição, que primou pela desoneração das exportações como instrumento de estímulo fiscal ao desenvolvimento do País. Aduz que não houve prejuízo para o Estado, em face das disposições do art. 95 do RICMS, que permite o crédito do imposto sobre o frete no caso de saídas sob condição CIF. Sustenta que a exigência fiscal deve ser julgada insubsistente.

Relativamente ao item 3º, a defesa alega que os fiscais, para concluírem que teria havido utilização de base de cálculo inferior ao custo, adotaram equivocadamente como base de comparação o valor unitário das mercadorias constantes nas Notas Fiscais de transferência com o custo unitário total de fabricação, sendo que no referido custo se encontra somado o custo total (direto e indireto) de fabricação. Explica que esse equívoco ocorreu porque os fiscais solicitaram da empresa uma planilha com a demonstração de seu custo de produção, sem informar que deveria ser o custo relacionado com a base de cálculo de transferências interestaduais, que deve contemplar somente matéria-prima, material intermediário e de embalagem e mão de obra, de modo que a autuação foi realizada com base em informações inapropriadas. Observa que, ao se adaptar a planilha ao custo para efeito de transferência, os valores efetivamente utilizados pela impugnante estão superiores ao custo, e por isso é improcedente a autuação.

Quanto ao item 6º, a defesa alega que os fiscais se equivocaram ao considerarem anormal a quebra da produção ocorrida na planta em maio e dezembro de 2001, sustentando que para o funcionamento da planta faz-se necessário que ao menos duas vezes ao ano seja feita uma manutenção e limpeza das tubulações e equipamentos da fábrica. Desta forma, prossegue, a quebra ocorrida não é anormal. Comenta sua pequena representatividade, quando comparada com o volume total de materiais movimentados nos equipamentos da empresa. Não concorda que, por

ter havido duas paradas da fábrica, para manutenção, tivessem ocorrido perdas anormais de matérias-primas. Argumenta que o critério correto para se apurarem perdas anormais é mediante a comparação entre o volume de perda e o volume total movimentado, levando em conta o volume de perda normal inerente a cada processo de produção, testando-se, em seguida, os dados apurados, empiricamente, com as operações efetivamente praticadas. Considera ser ônus do fisco a obrigação de comprovar as quantidades físicas efetivamente perdidas. Protesta que, de acordo com as especificações do Auto de Infração, nada disso foi feito, pois os fiscais se restringiram tão-somente a presumir perdas anormais com base em planilhas com dados gerais de produção. Transcreve ementa de acórdão do TIT, de São Paulo. Assinala que não foi feita a comprovação, nos autos, da ocorrência de perdas anormais no processo da empresa, motivo pelo qual, a seu ver, não merece prosperar a autuação.

Com relação ao item 7º, a defesa alega que o procedimento adotado pela empresa está correto e em conformidade com o art. 651 do RICMS, que trata das operações de devolução e retorno de mercadorias, segundo o qual, ao devolver mercadorias que tenham entrado no estabelecimento, a qualquer título, o contribuinte ou pessoa obrigada à emissão de Nota Fiscal deve emitir documento, com destaque do imposto, para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, adotando como base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário. Destaca que a operação de devolução nada mais é do que a anulação dos efeitos da operação originária, de modo que entre a remessa e a devolução deve haver absoluta equivalência, tanto no que tange à alíquota quanto em relação à base de cálculo dos impostos destacados nas duas situações. Aduz que esse posicionamento conta com respaldo do Convênio ICMS 54/00 e de reiterada jurisprudência do TIT. Com relação à alegação dos fiscais de que não se trata de operação de devolução de empréstimo e sim uma operação comercial de compra e venda, equiparando-se, assim, a uma venda, pelo fato de a empresa não ter devolvido a mesma mercadoria, ainda que da mesma espécie, a defesa considera que tal raciocínio está equivocado, tendo em vista o conceito de empréstimo e suas espécies, de acordo com o Direito Civil. Observa que os arts. 579 a 592 do Código Civil prevêem duas espécies de empréstimos, quais sejam, o comodato e o mútuo. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis, e perfaz-se com a tradição do objeto. Coisas não fungíveis são as que não podem ser substituídas por outras do mesmo gênero, qualidade e quantidade, como, por exemplo, um quadro de Picasso. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis, como é o caso do dinheiro, no qual o mutuário (devedor) é obrigado a restituir ao mutuante (credor) o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. A defesa argumenta que, dado o caráter da operação de empréstimo de matéria-prima, entre pessoas jurídicas, pode-se concluir que se trata de uma operação de mútuo, uma vez que é restituída ao mutuante (credor) coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, e não exatamente aquela originariamente remetida ao mutuário (devedor). Frisa que, no caso em exame, foi devolvida mercadoria do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Diz não concordar que a diferença apurada seja considerada crédito fiscal utilizado indevidamente, com a descaracterização da operação como empréstimo apenas pelo fato de ter sido devolvida coisa da mesma espécie e não exatamente a mesma. Alude à jurisprudência do TIT, no sentido de que, na devolução de mercadorias, devem ser aplicadas as mesmas alíquotas constantes nos documentos fiscais utilizados quando do recebimento das mercadorias. Considera que os procedimentos da empresa estão de acordo com o art. 651 do RICMS/BA, não havendo motivo para se falar em infringência ao inciso I do § 5º do artigo 93, ao inciso VIII do artigo 97 e ao inciso XI do artigo 124, que tratam das hipóteses de legitimidade do crédito fiscal e da vedação do crédito fiscal superior ao indicado no documento fiscal.

Os fiscais autuantes prestaram informação rebatendo as alegações da defesa relativamente ao item 1º do Auto de Infração, considerando que a defesa construiu equivocadamente seu raciocínio com base no art. 103, I, “a”, do RICMS, que aborda o direito à manutenção do crédito nas saídas com não-incidência relativamente a mercadorias e serviços vinculados às entradas de mercadorias, ao

passo que o crédito glosado neste item 1º se refere a uma saída, pois se trata do ICMS sobre o frete para transportar cellosize do estabelecimento na Bahia para sua filial em São Paulo. Consideram que a filial paulista é que poderia creditar-se, caso a mesma fosse a contratante da prestação, e após efetuar a exportação, manter o crédito. Chamam a atenção para o que chamam de exceção da legislação, ao prever a possibilidade do creditamento do imposto vinculado a uma saída, no caso de uma venda tributada, efetuada a preço CIF, caso em que o vendedor pode creditar-se do ICMS do frete, para evitar-se a duplicidade de tributação. Aduzem que essa matéria foi submetida à apreciação da DITRI, a qual se pronunciou como sendo indevido o crédito por parte do remetente (o autuado), conforme parecer que transcrevem. Opinam pela manutenção do valor lançado.

No que concerne ao item 3º, os fiscais admitem que, após análise do lançamento, em face da alegação da defesa, realmente devem ser excluídos do custo, para fins de apuração da base de cálculo da transferência interestadual, os valores relativos a material e suprimentos, serviços contratados e serviços de manutenção, em sintonia com o art. 56, V, “b”, do RICMS. Procederam às devidas exclusões, com base no novo valor de custo (sem ICMS) apresentado pela empresa (fl. 278, planilha B1), ressaltando que sobre este valor foi embutido o ICMS, pois os valores a serem cotejados com o custo, consignados nas Notas Fiscais de transferências, estão com ICMS embutido. Propõem que, do valor lançado originariamente, no total de R\$ 252.647,90, seja excluído o valor de R\$ 199.275,46, remanescendo o imposto a ser pago no valor histórico de R\$ 53.372,44, referente aos meses de abril a junho de 2001, conforme novo demonstrativo à fl. 301.

Com relação ao item 6º, que cuida da falta de estorno de crédito fiscal em razão de perdas causadas por paradas longas, os fiscais consideram totalmente improcedentes as alegações da defesa de que as paradas foram rotineiras para manutenção e não anormais, de que a quebra foi de pequena representatividade comparada com o volume total de materiais movimentados, e de que o fisco deixou de comprovar efetivamente as quantidades objeto dos consumos anormais. Segundo os fiscais, as paradas ocorridas em maio e dezembro de 2001 não foram rotineiras, pois duraram 27 e 31 dias, respectivamente, sendo que a média de duração das paradas normais foram de 10 dias, ao longo dos exercícios de 2000, 2001 e 2002. Observam que todos os dados constantes na planilha analítica às fls. 27 e 28, nas quais foi acrescentado à planilha do contribuinte o cálculo do consumo médio, em 2 colunas, foram obtidos a partir de relatórios de produção e consumo, às fls. 232 a 237, declarados pela empresa como reais, refletindo verdade material, que embasaram os lançamentos dos custos contábeis. Assinalam que, pela análise do demonstrativo analítico à fl. 28, fica evidenciado que o consumo das matérias-primas e insumos, objeto da autuação, nos meses de maio e dezembro de 2001, foi visivelmente bem maior que a média dos outros meses, inclusive naqueles em que houve pequenas paradas, configurando-se, assim, perdas efetivas de matérias-primas e insumos, ou seja, apesar de terem sido injetados na linha de produção, foram descartados, em função das paradas, não se transformando em produtos acabados. Dão exemplo numérico. Aduzem que, por estarem cientes de que em toda planta industrial existem perdas normais inerentes ao processo, não atuaram consumos apurados acima da média de até 58% em outros meses, além de maio e dezembro de 2001, pois os classificaram como dentro de parâmetros aceitáveis de perda. Consideram estar provado que houve perdas anormais, devendo serem glosados os créditos.

No tocante ao item 7º, que diz respeito a crédito indevido em razão de ter a empresa lançado o crédito calculado à alíquota de 12% nas entradas de mercadorias oriundas de São Paulo, em vez da alíquota de 7%, os fiscais não concordam com a explicação da defesa, de que se trataria de uma mera devolução, nos termos do art. 651 do RICMS, mesmo em face dos fundamentos buscados pela defesa nos arts. 579 a 592 do Código Civil, alegando tratar-se de coisas fungíveis objeto de contrato de mútuo. Consideram que as assertivas da defesa não condizem com a verdade, pois a devolução de empréstimo não acontece com certa frequência nas transações comerciais, a exemplo do que ocorre quando o cliente devolve para o fornecedor mercadoria fora de especificação. Dizem que, na situação em tela, não ocorreu o retomo exatamente da mesma mercadoria, pois a original foi

consumida pelo estabelecimento destinatário, de São Paulo. Consideram que as empresas envolvidas, ao invés de utilizarem do negócio compra e venda, optaram pelo empréstimo, que, entretanto, para fins tributários, se equipara a uma venda, devendo submeter-se ao regramento atinente à base de cálculo, à alíquota e ao ICMS devido. Entendem os autuantes que qualquer denominação que se dê a contrato ou a negócio jurídico celebrado entre contribuintes, em operações de circulação de mercadorias, é insuficiente, por si só, para descaracterizar a ocorrência do fato gerador do ICMS. Registram ser este o entendimento da DITRI no Parecer GECOT nº 7.427/03, que reproduzem, bem como do CONSEF, a exemplo do Acórdão JJF 0310-03/04, do Acórdão CJF 0379-11/04 e do Acórdão JJF 0255-04/02. Concluem opinando pela manutenção do lançamento.

## VOTO

O item 1º deste Auto de Infração cuida do lançamento de ICMS a título de glosa de crédito fiscal utilizado indevidamente pelo autuado, na condição de remetente das mercadorias, relativo a serviço de transporte nas transferências de mercadorias de sua produção efetuadas a preço FOB, com o fim específico de exportação indireta, a ser efetuada por sua filial em São Paulo, sem tributação.

Noto que, na descrição do fato, feita no Auto de Infração, constam duas informações relevantes para o deslinde deste caso: a) as mercadorias são transferidas com o fim específico de exportação indireta, e b) as transferências foram feitas sem tributação. Como, segundo os autuantes, as transferências foram efetuadas sem tributação, e considerando que no Auto de Infração não foi posta em dúvida a regularidade de tais transferências, isto significa que, no entendimento do fisco, o contribuinte preenche os requisitos legais previstos para as exportações indiretas. Sendo assim, aplica-se neste caso a orientação do art. 584 do RICMS, segundo o qual, nas operações de exportação para o exterior, quer diretas (art. 581), quer indiretas (art. 582), não se exigirá o estorno do crédito fiscal, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 103 e dos incisos X e XI do art. 104.

Parece-me que os fiscais autuantes foram induzidos a erro porque escolheram erroneamente o código do fato que a seu ver constituiria infração. Como o Auto de Infração é lavrado com base num programa de computação eletrônica de dados, ao ser indicado determinado código “01.02.68”, automaticamente o sistema descreve o fato correspondente. É dever do autuante ler a descrição do fato, para checar se o que está descrito corresponde ao fato real, porque a competência para lavratura de Auto de Infração é do Auditor Fiscal, e não do “sistema”. No caso do item 1º destes autos, consta, na descrição do fato, que o imposto seria relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, e o enquadramento do fato recaiu nos arts. 94, I, “c”, e 645 do RICMS, dispositivos que, de fato, cuidam de situações relacionadas com o transporte de mercadorias remetidas a preço FOB. No entanto, de acordo com os elementos postos nos autos pelos próprios fiscais autuantes, não consta que as remessas em questão tivessem sido feitas a preço FOB, mas, sim, a preço CIF.

Existem várias cláusulas mercantis, nas praxes do comércio em geral. Essas cláusulas são de emprego universal. No Brasil, nos negócios internos, as mais comuns são a cláusula FOB (*free on board* – livre a bordo: frete por conta do destinatário) e a cláusula CIF (*cost, insurance and freight* – seguro e frete por conta do remetente).

No presente caso, ao elaborarem o demonstrativo analítico do levantamento fiscal (fls. 10/12), os autuantes iniciam o cabeçalho do demonstrativo com o seguinte enunciado: “Crédito indevido ref. ao frete contratado por este contribuinte (empresa fiscalizada) vinculado às [...]”. Ou seja, os fiscais afirmam, fora de qualquer dúvida, que o serviço de transporte foi contratado pelo estabelecimento autuado. Corroborando isso, os fiscais anexaram cópias de Conhecimentos de Transporte nos quais consta em destaque a observação: “Frete por conta do remetente” (fls. 55 e seguintes).

A defesa chamou a atenção para o fato de que, na venda a preço CIF, a manutenção do crédito é permitida, nos termos do art. 95 do RICMS.

De fato, tem direito ao crédito quem paga o frete, quem arca com o ônus do frete. Nas saídas efetuadas a preços CIF, ou seja, quando os fretes são pagos pelo remetente, este tem o direito ao crédito do imposto pago pela transportadora. Já nas vendas que ele faça a preços FOB, isto é, quando os fretes são pagos pelo destinatário, não pode o remetente utilizar os créditos fiscais dos transportes, quem pode utilizá-los é o destinatário.

Quanto ao argumento de que a manutenção de crédito do art. 103, inciso I, “a”, do RICMS não pode ser aplicada com relação ao frete pago pelo estabelecimento industrial remetente, tomador do serviço, porque o referido inciso I se refere é a entradas e aquisições, e não a saídas, cumpre dizer que o fundamento da manutenção do imposto relativo aos serviços de transporte tomados pelo exportador de mercadorias para o exterior não é o inciso I, mas sim o inciso II do art. 103:

“Art. 103. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

.....

II – à utilização de serviços relacionados com mercadorias ou serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior;

.....”

Uma vez provado que as remessas são feitas a preço CIF, o autuado tem direito ao crédito, com fundamento nos arts. 95 e 646 do RICMS, sendo legítima a manutenção do crédito na exportação das mercadorias, de acordo com o art. 103, II. Na informação fiscal, os autuantes disseram que se basearam em consulta feita à DITRI. Lendo a orientação que a DITRI deu aos autuantes, noto que o parecerista se reporta ao art. 95, II, do RICMS. Com efeito, o inciso II do art. 95 declara que, tratando-se de operação isenta ou não tributada, não haverá utilização de crédito fiscal; porém observe-se que há uma vírgula, acrescentando: “salvo disposição expressa em contrário”. Há disposição expressa em contrário? Há. A exceção está precisamente no inciso II do art. 103, acima transcrito. Isto é de clareza meridiana. É, por conseguinte, indevido o lançamento de que cuida o item 1º do Auto de Infração.

No item 2º, o contribuinte é acusado de utilização indevida, na condição de remetente das mercadorias, de crédito fiscal de ICMS relativo ao serviço de transporte nas transferências de mercadorias de produção do autuado para sua filial em São Paulo, sendo as transferências tributadas e efetuadas a preço FOB. Neste item, repete-se o mesmo equívoco acima assinalado. Note-se que, ao elaborarem o demonstrativo analítico do levantamento fiscal (fl. 14/16), os autuantes iniciam o cabeçalho do demonstrativo com o seguinte enunciado: “Crédito indevido referente ao frete contratado por este contribuinte (empresa fiscalizada) vinculado às [...]”. Embora a defesa não tenha abordado esse aspecto, é meu dever, em atenção ao princípio da estrita legalidade tributária, suscitar-lo de ofício, haja vista que são os próprios fiscais quem afirma, fora de qualquer dúvida, que o serviço de transporte foi contratado pelo estabelecimento autuado, de modo que, se o transporte ocorreu com a cláusula CIF, o autuado tem direito ao crédito, nos termos dos arts. 95 e 646 do RICMS, devendo-se excluir do lançamento o débito do item 2º do Auto de Infração.

O item 3º refere-se a recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias efetuadas com base de cálculo inferior ao seu custo. O autuado reclamou, na defesa, que não foi observado o critério previsto no art. 56, V, “b”, do RICMS. Os fiscais autuantes reconheceram o equívoco e refizeram os cálculos, reduzindo o valor do imposto devido para R\$ 53.372,44. Foi dada ciência do teor da informação fiscal ao sujeito passivo, e este não se manifestou. Dou por cessada a lide. O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nos elementos à fl. 301.

No item 4º, trata-se de recolhimento de ICMS efetuado a menos na importação de mercadorias procedentes do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, por ter sido apurado o imposto “por fora”, ou seja, sem agregar à sua base de cálculo o montante do próprio imposto. O fato foi reconhecido na defesa. Mantém-se o lançamento.

O item 5º refere-se a recolhimento de ICMS efetuado a menos na importação de mercadorias procedentes do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, por não ter agregado à sua base de cálculo o valor concernente a direitos antidumping de 19,8% sobre o valor aduaneiro, de modo a que ficasse o valor por quilo do produto importado no mesmo patamar do valor normal estabelecido pelo Departamento de Defesa Comercial (DECOM). A imputação não foi impugnada pela defesa. Mantém-se o lançamento.

No item 6º, o autuado é acusado de não ter feito o estorno do crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias que entraram no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal – consumo anormal de matérias-primas e utilidades que não se transformaram em produtos acabados em virtude das paradas da planta ocorridas em maio e dezembro de 2002.

Quebra é perda, diminuição, desfalque.

Anormal é aquilo que é incomum, que é fora de costume.

Na linguagem do comércio e da produção industrial, quebra anormal é a perda de mercadorias ou de insumos em padrões não condizentes com a normalidade das situações.

Toda empresa comercial ou industrial apresenta níveis de perdas razoáveis, a depender de cada ramo de atividade. Se, periodicamente, são planejadas paradas para manutenção dos equipamentos, tais paradas fazem parte, evidentemente, da rotina da vida da empresa, e eventuais perdas de produção em decorrência dessas paradas não constituem perdas “anormais”, pois constituem fenômenos normais, costumeiros, que se repetem periodicamente.

O art. 100, inciso V, do RICMS cuida do estorno ou cancelamento de crédito fiscal nos casos de quebras anormais. A leitura do dispositivo ajuda a compreender que por “quebras anormais” devem-se entender aquelas perdas excepcionais, inesperadas, verdadeiramente acidentais, a par de outros fatos excepcionais tais como perecimento, sinistro, deterioração, furto, roubo, extravio. Resta então decidir se o caso em exame se subsume à hipótese do inciso V do art. 100 do RICMS.

Segundo os fiscais, as paradas ocorridas em maio e dezembro de 2001 não foram rotineiras, pois duraram 27 e 31 dias, respectivamente, de acordo com declaração à fl. 238, enquanto que a média de duração das paradas “normais” foram de 10 dias ao longo dos exercícios de 2000, 2001 e 2002.

Como a legislação não dá indicação precisa do que venha a ser “normal” ou “anormal”, considero razoável a interpretação dos autuantes: nos exercícios de 2000, 2001 e 2002, as paradas foram, em média, de 10 dias; já as paradas ocorridas em maio e dezembro de 2001 foram de 27 e 31 dias, respectivamente; são, por esse aspecto, anormais; por conseguinte, são consideradas anormais as quebras ou perdas de insumos decorrentes de paradas anormais. Mantenho o lançamento do item 6º.

Quanto ao item 7º, que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, relativamente a devoluções de mercadorias emprestadas a terceiro, considero justa a glosa do crédito fiscal. A defesa alega que se trata de devolução de mercadorias emprestadas a terceiro a título de mútuo, e, por conseguinte, aplicar-se-ia a regra do art. 651 do RICMS, segundo o qual, ao devolver mercadorias que tenham entrado no estabelecimento, a qualquer título, o contribuinte ou pessoa obrigada à emissão de Nota Fiscal emitirá documento, com destaque do imposto para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, adotando como base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário.



Para o deslinde dessa questão, é preciso estabelecer-se a diferença entre devolução de mercadoria em virtude do desfazimento de um negócio e devolução de mercadoria emprestada. Para isso, cumpre fixar a natureza jurídica da devolução num e noutro caso.

Em princípio, devolução não é operação relativa à circulação de mercadorias; devolução é o desfazimento de uma operação. Por isso – por ser o mero desfazimento de uma operação – é que, na devolução, se adotam a mesma base de cálculo e a mesma alíquota da operação correspondente.

No entanto, no caso de empréstimo, quando a mercadoria emprestada retorna ao estabelecimento de origem, não se pode dizer que esteja havendo uma “devolução”, isto é, o “desfazimento” do negócio. O empréstimo, na modalidade de mútuo, constitui uma operação de circulação de mercadorias, do mesmo modo que a compra e venda, uma vez que implica a possibilidade de o destinatário (mutuário) dispor da coisa como se fosse sua, pois, como se trata de bem fungível, sua obrigação é a de devolver ao mutuante a mesma quantidade e qualidade da coisa recebida. Do mesmo modo, na devolução da mercadoria recebida a título de mútuo, opera-se nova circulação – circulação jurídica, econômica e física –, e não se pode dizer que, com o retorno, ocorre o “desfazimento” do mútuo, pois este não se desfaz nem se anula por esse modo, sendo mais correto dizer-se que se deu o adimplemento da obrigação por parte do mutuário.

A alíquota aplicável na remessa não é, necessariamente, a mesma que se aplica na devolução da mercadoria emprestada. Nas operações interestaduais, aplica-se a alíquota prevista na legislação do Estado onde se dê a saída da mercadoria, e, conseqüentemente, o crédito só pode ser utilizado de acordo com a alíquota legalmente prevista. Sendo o imposto destacado a mais no documento, não pode ser utilizado o crédito da parcela excedente.

Se estou certo nestas considerações, posso afirmar que, nas saídas de matérias-primas, a título de mútuo, de estabelecimento situado na Bahia para destinatário no Estado de São Paulo, a alíquota cabível é de 12%, porém, no retorno dos bens, em adimplemento ao contrato de mútuo, a alíquota aplicável é a prevista na legislação paulista para as operações interestaduais, 7%. No caso em exame, as mercadorias foram devolvidas com a alíquota de 12%, em vez de 7%, e a empresa autuada se creditou com base na alíquota de 12%. Houve, portanto, utilização de crédito em valor superior ao legalmente previsto. Mantenho a glosa do crédito objeto do item 7°.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206854.0001/05-8**, lavrado contra **DOW BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 178.988,07**, sendo R\$ 9.749,80, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$ 169.238,27, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a”, e inciso VII, “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de agosto de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR