

A. I. N° - 2329030602/08-2  
AUTUADO - FRISA FRIGORÍFICO RIO DOCE S/A  
AUTUANTE - CARLOS EDUARDO PAMPONET DANTAS  
ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
INTERNET 22.07.09

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0188-05/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE. É legal estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, interestadual de mercadoria que já tiver sido objeto de antecipação do imposto, quando não houver convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de destino dispondo sobre a substituição tributária para a mesma espécie de mercadoria. Infração não caracterizada. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE. OPERAÇÃO A PREÇO FOB. TRANSFERÊNCIAS INTERRESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. O inciso I, § 4º do artigo 13 da Lei Complementar do ICMS 87/96, estabelece que nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, não havendo previsão para inclusão do valor do frete da base de cálculo da operação de saída. 2. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES COM CARNE SALGADA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. O benefício fiscal previsto no Art. 78-B, do RICM/BA foi acrescentado pela Alteração nº 73 (Decreto nº 9760, de 18/01/06, DOE de 19/01/06, que estabeleceu a redução da base de cálculo nas saídas interestaduais de alguns produtos, entre eles a carne salgada, resultante do abate gado bovino, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações (Conv. ICMS 89/05). Infração não caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/06/2008, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$97.281,79, em decorrência de:

1- utilizou crédito de ICMS, no valor de R\$ 10.427,88, relativo a estorno de débito em valor superior ao ICMS normal de aquisição das respectivas mercadorias recebidas com antecipação do ICMS, nas hipóteses do desfazimento do negócio ou devolução e nos demais casos em que houve necessidade de fazer-se o resarcimento do imposto retido;

2- recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$ 3.683,37, em razão de utilização indevida de benefício de redução de base de cálculo;

3- utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$83.170,54, relativo a frete de mercadoria em saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço foi efetuada por transportadora. Consta ainda da acusação, que o contribuinte vinha utilizando indevidamente de crédito de ICMS, relativo aos serviços de transporte, realizados por transportador autônomo, na condição de sujeito passivo por substituição, nas saídas interestaduais de mercadorias em transferência para empresa, pertencente ao mesmo titular, utilizando como base de cálculo do imposto, o valor correspondente à entrada mais recente de mercadoria, prevista no Regulamento do ICMS. Contudo sem observar a regra estabelecida em operações a preço CIF, pois não há como o contribuinte praticar o preço CIF, pois nessa modalidade é obrigatória a inclusão do seu valor na base de cálculo para efeito de tributação pelo ICMS, conforme o parágrafo único, Art. 646 do RICMS. Portanto o contribuinte não poderia utilizar do valor do imposto recolhido sobre frete, sendo esse crédito do estabelecimento destinatário da mercadoria. Procedeu-se o estorno dos créditos, lançados indevidamente no livro de apuração, estando tal ajuste demonstrado em anexo, ao presente Auto de Infração.

O autuado às folhas 56/65 impugnou o lançamento tributário alegando improcedência do Auto de Infração.

Em relação a infração 01, argumenta que a redação do art. 359, § 3º, inc. I, alínea “a”, do RICMS, os quais transcreveu não deixa margem para qualquer dúvida, evidenciando, literalmente, o acerto do procedimento adotado pelo autuado, pois o estorno corresponde ao “débito fiscal relativo à saída”, em operações interestaduais, e, o imposto destacado na saída é aquele com alíquota de 12%.

Apresenta demonstrativo para exemplificar a questão:

ENTRADAS/SAÍDAS PRODUTOS SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.
--

PRODUTO => BACON GRĀ FILÉ MANTA
NCM = 16010000

E N T R A D A	
DATA DA ENTRADA	09/02/2006
NÚMERO DA NF DE ENTRADA	0963125 (vide cópia em anexo)
ORIGEM DA MERCADORIA	ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
QUANTIDADE DO PRODUTO	1.000,00 kg
VALOR TOTAL DO PRODUTO	R\$ 4.650,00
NÚMERO PÁGINA REGISTRO DE ENTRADA	0020 – ANO 2006 (vide cópia em anexo)
BASE CÁLCULO USADA PARA RECOLHIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	R\$ 4.650,00 + MVA 16% = R\$ 5.394,00
VALOR ICMS SUBSTITUIÇÃO RECOLHIDO	R\$ 358,98
CRÉDITO FISCAL LANÇADO NA APURAÇÃO DO ICMS	R\$ 0,00

S A Í D A	
DATA DA SAÍDA	09/02/2006
NÚMERO NF SAÍDA	004388 (vide cópia em anexo)
DESTINO DA MERCADORIA	RIO DE JANEIRO
QUANTIDADE DO PRODUTO	1.000,00 kg
VALOR TOTAL DO PRODUTO	R\$ 4.650,00 (última entrada)
BASE CÁLCULO ICMS NA SAÍDA	R\$ 4.650,00
ALÍQUOTA	12% (operação interestadual)
NÚMERO PÁGINA LIVRO REGISTRO DE SAÍDA	034 – ANO 2006 (vide cópia em anexo)
DÉBITO FISCAL LANÇADO NA APURAÇÃO DO ICMS	R\$ 558,00

APURAÇÃO DO ICMS	
CRÉDITO NA ENTRADA DO PRODUTO	R\$ 0,00
DÉBITO NA SAÍDA DO PRODUTO	R\$ 558,00
ESTORNO DÉBITO	R\$ 558,00
VALOR RECOLHIDO NORMAL	R\$ 0,00
VALOR RECOLHIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	R\$ 358,98

Frisa que o Estado da Bahia foi beneficiário do valor recolhido a título de substituição tributária, pois o estorno formalizado alcançou, apenas, o valor do imposto normal – 12%. Entendendo que não há margem para dúvida, sendo improcedente a infração apontada.

No tocante a infração 02, aduz que a insubsistência da irregularidade anunciada no Auto de Infração repousa no CONVÊNIO ICMS nº 89/05, de 17 de agosto de 2005, que dispõe sobre a concessão de redução na base de cálculo do ICMS devido nas saídas de carne e demais produtos comestíveis, resultantes do abate de aves, gado e leporídeos, ratificado pelo Ato Declaratório CONFAZ nº 9, de 09 de setembro de 2005, publicado no Diário Oficial da União de 12 de setembro de 2005. Na situação entelada, a redução da base de cálculo do ICMS de “12%” para “7%” não foi ilegal, nos termos da CLÁUSULA PRIMEIRA do referido CONVÊNIO, o qual transcreveu:

*“Cláusula primeira. Fica reduzida a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações, nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suínos.”*

Assevera que todas as operações identificadas no demonstrativo inserido no Auto de Infração dizem respeito a saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, observando que a primeira ocorrência coincidiu com o mês de Janeiro/2006, início do período de vigência do convênio, conforme Cláusula quarta: *“Cláusula quarta. Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006.”* Razão da insubsistência do Auto de Infração.

Resalta que, não bastasse, o levantamento realizado pelo Auditor Fiscal não merecer prosperar, eis que incorreto o respectivo cálculo, a partir da Nota Fiscal nº 4321, primeira listada no quadro demonstrativo, no valor total de R\$19.059,20, verifica-se que somente a cifra de R\$1.265,20 teve a sua base de cálculo do ICMS reduzida (refere-se ao produto JERKED BEEF). Assim, o levantamento deveria ter partido da referida base de cálculo, com aplicação da alíquota de 12%, que importaria em R\$151,82, deduzindo-se, a seguir, o valor apurado a título de ICMS com a redução da referida base de cálculo para que seja equivalente a 7%, no valor de R\$88,56 (oitenta e oito reais e cinqüenta e seis centavos), de modo que a diferença poderia ter alcançado a importância de R\$63,26 (sessenta e três reais e vinte e seis centavos):

BASE CÁLCULO	R\$1.265,20
ALÍQUOTA	12%
VALOR DEVIDO	151,82
VALOR APURADO COM REDUÇÃO	R\$88,56
DIFERENÇA DEVIDA	R\$63,26

Argumenta que, na remota hipótese de manutenção do Auto de Infração, o levantamento deverá ser objeto de retificação, tendo em vista os motivos acima explicitados.

Relativamente a infração 03, transcreve o *caput*, o inciso I e a alínea “c” do artigo 94 e o *caput* Parágrafo único do artigo 645 do RICMS, para afirmar que a irregularidade decorre da utilização das regras alusivas às operações “a preço CIF”, quando, em casos de transferência, deve-se observar as normas “a preço FOB”. A rigor, em todos os documentos fiscais há destaque de que o

frete corre “por conta” do emitente, ou seja, da filial instalada em Teixeira de Freitas. Utilizou-se, portanto, a cláusula “CIF”. É equivocado o entendimento manifestado no Auto de Infração, uma vez que o procedimento adotado pelo autuado encontra legalidade nos artigos 95 e 646 do RICMS, os quais transcreveu.

Assevera que as notas fiscais que deram origem ao demonstrativo inserido no Auto de Infração evidenciam o atendimento da regra constante do art. 646 do RICMS, podendo-se afirmar, por outro lado, que a legislação não faz qualquer distinção entre compra e venda ou transferência. Reteira que os dispositivos legais expressamente referenciados no Auto de Infração, acima destacados, não impõem qualquer regra às operações de transferência, cabendo ao emitente escolher a modalidade, ou seja, arcar com o frete ou transferir a obrigação ao destinatário.

Argumenta que, na Cláusula “FOB” o valor do FRETE é adicionado ao valor TOTAL DOS PRODUTOS, compondo, assim, o “VALOR TOTAL DA NOTA”. Já na CLÁUSULA “CIF” ocorre justamente o contrário, tratando-se de transportador autônomo, devendo-se observar o disposto no art. 646, inc. III, alínea “a”, itens “1” a “6” do RICMS, ou seja, deve-se destacar o valor do FRETE separadamente, para fins de tributação. E, como é de sabença correntia, onde o legislador não distinguiu, não cabe ao intérprete fazê-lo. Por isso, também neste aspecto, entende que é ilegal o Auto de Infração ora impugnado.

Ao final, requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante ao prestar a informação fiscal, em relação a infração 01, diz que trata-se de diferença apurada em relação ao cálculo efetivo para ressarcimento do imposto retido, referente à revenda para fora do estado de mercadorias, que sofrera quando da entrada no Estado da Bahia, o pagamento do ICMS Antecipação Tributária. Foi considerado, o referido ressarcimento, conforme evidenciado no demonstrativo, às fls. 20-A a 22, contudo o que foi levantado quando da fiscalização, foi o valor efetivo que o contribuinte teria que utilizar para proceder ao referido ressarcimento, o tendo feito em valor superior ao estabelecido e pago quando do recolhimento do ICMS Antecipação Tributária.

Aduz que o contribuinte tenta demonstrar que o referido valor do ICMS antecipado a ser ressarcido, teria que ter como base de cálculo o valor real da mercadoria, aplicando diretamente a alíquota de 12%, conforme demonstra na defesa às fls. 59, no "quadro saída", sem considerar o valor efetivamente recolhido do ICMS, conforme ele próprio destaca no demonstrativo acima, na coluna de “entrada” e de “apuração” do imposto, às fls. 59 e 60. Portanto não há o que se falar em improcedência da referida infração, seja em relação ao valor apurado, seja em relação a o enquadramento, pois foi considerado o ressarcimento e a forma de cálculo para apuração do ICMS devido por Antecipação / Substituição Tributária previsto no RICMS.

Quanto a infração 02, frisa que a referida infração teve como base a não possibilidade de redução de base de cálculo nas operações interestaduais com charque, apesar do estabelecido no convênio 89/05, conforme apresenta a defesa como forma de justificar a sua utilização.

Entende que o Estado da Bahia sempre tratou as operações com charque de forma inclusiva e/ou exclusiva no RICMS, conforme pode ser constatado tanto nos Art. 353, inciso II, 9 – “produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, **exceto charque** - NCM 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209.00 e 0210 (Lei nº. 7.753/00)”; no Art.73 inciso VIII – “nas operações com produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos ou salgados, **inclusive charque**”; e Art. 87 inciso XXXI – “das operações internas com vinagre, **charque** e margarina, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 7% (sete por cento)”.

Opina pela manutenção parcial da referida autuação, cabendo apenas o ajuste do valor efetivamente calculado, referente à Nota Fiscal nº. 4321, sendo que o valor do imposto devido,

tendo como data de ocorrência 31/01/2006, passa a ser de R\$ 10,63 em vez de R\$ 88,56, fazendo com que a referida infração passe do montante de R\$ 3.683,37, para o valor total de R\$ 3.605,44, conforme novo demonstrativo, ao qual anexa.

O tocante a infração 03, entende ser evidente que as previsões legais contidas nos Art. 95 e 646 do RICMS, possibilitam a utilização de crédito sobre frete nas operações a preço “CIF”, como tenta alegar o contribuinte, contudo as operações realizadas pela empresa em transferência, apesar de constar nas referidas notas fiscais objeto da presente autuação, operações a preço “CIF”, não foi agregado ao referido preço da mercadoria, as despesas referente à contratação do frete, contrariando o Art. 646, Parágrafo único. “Entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro”, portanto não há possibilidade do contribuinte praticar o preço “CIF”, portanto as referidas operações foram realizadas a preço “FOB”.

Argumenta que não há previsão para utilização do ICMS de frete retido pela empresa, das prestações de serviço de transporte efetuadas por transportador autônomo. Assim, opina pela manutenção da presente autuação, inclusive anexa parecer da DITRI, que ratifica o nosso entendimento.

Ao final, solicita revisão do presente auto, apenas quanto aos valores indicados na infração 02-03.02.06, conforme já demonstrado, passando o referido Auto de Infração, de um Total do Débito (valor histórico) de R\$ 97.281,79 para R\$ 97.203,86.

O autuado recebeu cópia da informação fiscal, tendo reiterado os termos da impugnação inicial.

## VOTO

Trata-se de operações realizadas entre 03 (três) estabelecimentos da mesma empresa, localizados em 03 (três) Estado distintos.

Na infração 01, é imputado ao sujeito passivo a utilização de crédito de ICMS, relativo a estorno de débito em valor superior ao ICMS normal de aquisição das respectivas mercadorias recebidas com antecipação do ICMS, em relação ao desfazimento do negócio ou devolução e nos demais casos em que houve necessidade de fazer-se o resarcimento do imposto retido.

Em sua defesa o contribuinte alega que o valor a ser estornado tem amparo no Art. 359, e que este valor tem como base a alíquota de 12%, sobre o valor total da nota.

Entendo ser importante esclarecer a operacionalização dos atos negociais envolvidos da autuação.

As operações objeto da autuação foram de transferência de charque, entre estabelecimento da mesma empresa, que foram adquiridas pelo estabelecimento localizado no Estado da Bahia junto ao localizado no Espírito Santo, operação que não foi questionada pela fiscalização.

Posteriormente, o estabelecimento localizado no Estado da Bahia revende a mercadoria (charque) para outro estabelecimento localizado no Estado de Rio de Janeiro, não existindo Convênio entre dois Estados.

A matéria encontra-se regulamentada no art. 359, § 3º, inc. I, alínea “a”, do RICMS, *in verbis*:

*“Art. 359. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: “ICMS pago por substituição tributária” (Ajuste SINIEF 4/93).*

...

*§ 3º Na saída interestadual de mercadoria que já tiver sido objeto de antecipação do imposto:*

*I - não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de destino dispondo sobre a substituição tributária para a mesma espécie de mercadoria, poderá o contribuinte:*

*a) estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal, no quadro “Crédito do Imposto – Estornos de Débitos” do Registro de Apuração do ICMS;”*

Como se trata de saída de mercadoria para o Estado de Rio de Janeiro, não existe convênio entre os dois estados que ampare a operação. O estabelecimento autuado, remete o charque para o Rio de Janeiro, apesar de já ter realizado a antecipação tributária relativo ao charque, este tem que realizar a saída com destaque do ICMS e estornar esse débito como lançamento do livro Registro de Apuração do ICMS, procedimento que vem sendo observado pelo sujeito passivo, portanto, não existe irregularidade, em princípio, na operação, uma vez que a mercadoria é transferida pelo último preço de entrada, que também é resultado de outra transferência.

Assim, entendo que a infração deve ser excluída da autuação, uma vez que o autuante atendeu as determinações do RICMS/97.

Na infração 02, é imputado ao autuado recolher a menos em razão de utilização indevida de benefício de redução de base de cálculo.

Em sua defesa o sujeito passivo alega a insubsistência da referida infração, em face do convênio ICMS nº. 89/05. Acrescenta que a Nota Fiscal nº. 4321, tem seu valor para efeito de base de cálculo R\$ 1.265,20, em vez de R\$ 19.049,20, como levantado na fiscalização. Na informação fiscal o autuante acatou apenas o argumento relativa à Nota Fiscal nº. 4321, corrigindo seu levantamento fiscal e opina pela redução da infração.

Entendo que o argumento defensivo deve ser acolhido, uma vez que o procedimento adotado encontra-se amparado no Art. 78-B do RICMS/97, o qual foi acrescentado à Subseção IV, da Seção XI, do Capítulo IX do Título I pela Alteração nº 73 (Decreto nº 9760, de 18/01/06, DOE de 19/01/06, estabelecendo a redução da base de cálculo nas **saídas interestaduais** de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suínos, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações (Conv. ICMS 89/05).

Observei que as operações objeto da autuação são de saídas para outros Estados, de carne salgada, não havendo nenhuma exclusão para o charque e as operações foram realizadas a partir de janeiro, portanto, já amparadas pela Alteração nº 73 (Decreto nº 9760/96).

Logo, entendo que a infração 02 deve ser excluída da autuação.

Na infração 03, é imputado ao autuado utilizar indevida, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadoria em saídas por transferência a preço FOB.

O sujeito passivo alega que o frete é pago pelo remetente, “filial instalada em Teixeira de Freitas, utilizou a cláusula CIF, e que este procedimento está devidamente previsto nos Arts. 95 e 646 do RICMS.

De fato, o artigo 95 do RICMS/97, prevê que nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras, entre outras hipóteses, pelo próprio remetente, o crédito fiscal a ser utilizado pelo destinatário será o valor destacado na respectiva Nota Fiscal, como defendido pelo sujeito passivo.

Ocorre que o artigo 646 do regulamento acima citado, define o que vem a ser preço CIF, *in verbis*:

**“Art. 646...**

**Parágrafo único.** Entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro.”

Logo, não resta dúvida que o Regulamento do Estado da Bahia permite a utilização do crédito fiscal relativo ao frete, quando a operação for realizada a preços CIF, ou seja, com o valor do frete esteja incluído no valor da base de cálculo da operação de saída.

Entretanto, no caso em tela, entendo razão não assistir ao sujeito passivo, uma vez que o inciso I § 4º do artigo 13 da Lei Complementar do ICMS 87/96, estabelece que nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Logicamente, nessa base de cálculo não estará incluída o valor do frete da operação de saída. Portanto, não poderá ser considerada como operação realizada a preços CIF.

Assim, entendo que a infração restou caracterizada.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	VALOR DEVIDO
1	IMPROCEDIMENTE	0,00
2	IMPROCEDIMENTE	0,00
3	PROCEDIMENTE	83.170,54
TOTAL		83.170,54

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 2329030602/08-2, lavrado contra **FRISA FRIGORÍFICO RIO DOCE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$83.170,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2009.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA