

<b>PROCESSO</b>	- A.I. Nº 279100.0005/01-0
<b>RECORRENTE</b>	- BRASKEM S/A. (COPENE PETROQUÍMICA DO NORDESTE S/A.)
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JF nº 0210-02/02
<b>ORIGEM</b>	- IFEP-DAT/METRO
<b>INTERNET</b>	- 24.09.02

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0325-12/02

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. É devido o estorno proporcional de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias que forem objeto de saídas com redução da base de cálculo. b) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAL ADMINISTRATIVO. É vedada a apropriação de crédito fiscal relativo ao serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de pessoal administrativo. Infrações caracterizadas. 2. IMPORTAÇÃO. "DRAWBACK". NÃO ATENDIMENTO DAS CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. Modificada a decisão. Comprovado que o produto resultante da industrialização da matéria prima importada sob o regime de "drawback" foi exportado. Infração descaracterizada. Indeferida a diligência ou perícia fiscal requerida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Itens 1 e 3, decisão unânime. Item 2, decisão por maioria.**

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a decisão da 2ª JF, Acórdão JF nº 0210-02/02, que, por unanimidade do entendimento dos seus membros, julgou o Auto de Infração, peça inicial do presente processo, procedente, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal do ICMS, relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo (GLP), no valor correspondente a parte proporcional da redução, conforme documentos às fls. 10 a 162.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração (transporte de pessoal administrativo), que resulte em operações de saídas tributadas, conforme demonstrativos às fls. 163 a 164.
3. Falta de recolhimento do imposto devido na importação de mercadorias com isenção de imposto sob o regime de "drawback" na modalidade suspensão, face a constatação de exportação de produtos em quantidade inferior ao compromisso assumido no Ato Concessório, conforme documentos às fls. 166 a 167.

No Recurso Voluntário apresentado, disse o recorrente, quanto ao item 1 do Auto de Infração, que no desempenho de suas atividades adquire matérias-primas, com direito ao creditamento do ICMS, e, na época da ocorrência dos fatos geradores referidos no Auto de Infração (1996 e 1997), obtinha, involuntariamente, como subproduto da sua planta industrial, o Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, que tinha a característica de só poder ser produzido e comercializado pela Petrobrás, em razão do monopólio existente.

Afirmou que, por esta razão, só lhe restavam duas opções: a) destruí-lo, flerando-o; ou b) vendê-lo à Petrobrás. Destarte, como forma de maximizar a utilização econômica da sua planta industrial, vendia o GLP à Petrobrás, mesmo porque não poderia vendê-lo a terceiros.

Na sequência, discorreu sobre a classificação feita pelos autuantes, na sua opinião equivocada, de que o produto GLP seria co-produto, pois, no seu conceito, seria subproduto, e assim, fica prejudicada a equação utilizada pela peça acusatória e referida à fl. 6 da Decisão Recorrida, notadamente no que diz respeito aos itens em negrito: “*quantidade de GLP constantes nas notas fiscais de saídas X custo unitário de produção X proporção do custo variável estornável X proporção da redução da base de cálculo do GLP ((100 – 70,58) / 0,83) x alíquota de 17%*”. (grifos do recorrente)

Aduziu que as operações de comercialização do GLP ocorriam da seguinte forma: a Petrobrás fornecia a nafta (sua principal matéria-prima) e, obtendo de forma involuntária o GLP, o recorrente “retornava” tal gás para a Petrobrás; e que esta expressão (“retorno”) consta inclusive no mapa de apuração do custo do GLP por ele confeccionado e utilizado pela peça acusatória.

Expôs que um dos manuais técnicos mais respeitados entre a doutrina contábil pátria, qual seja o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, organizado pela FIECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, USP, às fls. 524/525, assim leciona:

“Há algumas receitas cuja melhor classificação é como redução das despesas ou custos a que correspondem, ao invés de serem registradas como outras receitas.

*As vendas de sucatas e aparas de subprodutos devem ser também apresentadas como subcontas redutoras dos custos correspondentes, quando tais sucatas ou subprodutos forem normais e oriundos do processo produtivo da empresa.*”  
(grifou)

Asseverou que confirma, de maneira patente, a natureza de recuperação de custo, em que se constituía a venda do GLP, o fato de que o recorrente adquiria a Nafta da Petrobrás, que se comprometia a adquirir o GLP por valor correspondente a 90% do valor daquela. Assim, por exemplo, se o recorrente adquirisse determinada quantidade de Nafta por R\$ 1.000.000,00, a Petrobrás se comprometia a adquirir a mesma quantidade de GLP por R\$ 900.000,00. Portanto, ficaria mais evidenciado que a venda do GLP tinha por objetivo recuperar parte do custo da Nafta anteriormente adquirida, e, conseqüentemente, o GLP vendido não tinha custo, pois com a sua venda o recorrente recuperava parte do custo de aquisição da Nafta aplicada na produção dos seus produtos e co-produtos.

Declarou que a participação percentual do custo variável no custo total do GLP foi apurado levando em conta a CEMAP (Central de Matérias Primas) como um todo, o que poderia não corresponder à participação do custo variável do GLP, e que do custo total da CEMAP 40% são

representados por custos variáveis, mas que tal percentagem não pode ser transferida de forma indiscriminada para o custo total do GLP.

Por fim, afirmou que a exigência de estorno proporcional do crédito apropriado na aquisição de insumos, quando ocorrida redução na base de cálculo da operação de saída afigura-se em descompasso com os ditames constitucionais que regem a matéria – ferindo, também, o princípio da não cumulatividade –, entrando em choque, ainda, com os comandos inscritos na Lei Complementar n.º 87/96 e na Lei Estadual n.º 7.014/96, que somente prevêem o estorno do imposto que se tiver creditado sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída não tributada ou isenta.

Citou doutrina e jurisprudência com o intuito de consubstanciar esta assertiva.

Com referência ao item 2, que exige o estorno do crédito de ICMS referente ao transporte do pessoal não vinculado ao processo produtivo (pessoal administrativo), garantiu que a autuação decorreu da interpretação equivocada de que apenas os serviços de transporte relativos aos funcionários lotados na planta industrial do recorrente dão direito ao crédito do imposto.

Lembrou que o art. 93, III, “c”, do RICMS/96 (referendado pelo mesmo dispositivo do RICMS/97), dispõe que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo aos serviços de transporte interestaduais e intermunicipais prestados por terceiros e destinados a emprego em processos de industrialização.

Observou, então, que a norma legal, ao conceder o direito ao crédito do imposto, não faz outra exigência senão a de que a prestação dos serviços esteja atrelada – de alguma forma – ao processo de industrialização, sem qualificar tal vinculação como direta (como entenderam os fiscais autuantes e a Decisão ora Recorrida).

No que tange ao terceiro item do Auto de Infração, em que é exigido imposto decorrente da falta de recolhimento do ICMS devido na importação de mercadorias com isenção de imposto sob o regime de “drawback” na modalidade suspensão, enunciou que este se deu porque os autuantes teriam constatado a exportação dos produtos em quantidade inferior ao compromisso assumido no Ato Concessório, com a utilização dos mesmos documentos comprobatórios em mais de uma operação de “drawback”, e que “tal assertiva conduz ao falso raciocínio de que o recorrente teria utilizado um mesmo RE (registro de exportação) para cumprir o compromisso assumido em atos concessórios diversos, sem que o referido documento (RE) registrasse a venda de mercadorias para o exterior em quantidade suficiente a atender as exportações avençadas em ambos os atos concessórios”.

Firmou que, da leitura dos dispositivos regulamentares referidos na peça acusatória, extrai-se uma importante premissa: “a única condição exigida para que o regime de *drawback* repute-se atendido é a efetiva exportação do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, observando-se, para tanto, as suas quantidades e especificações.” Em outros termos: atestada a exportação das quantidades de determinada mercadoria (conforme compromisso assumido quando da concessão do regime), não há que se falar em descumprimento do “drawback”.

Concluiu que a importação incentivada pelo regime do “drawback” somente descumpre o seu objetivo quando a matéria-prima é desviada para o mercado interno, sem que ocorra a exportação acordada, circunstância esta que não ocorreu no presente caso, pois comprou a efetiva exportação dos produtos, mesmo que supostamente em desconformidade com a rotina estabelecida pela Receita Federal.

Ao final, requereu a improcedência da autuação e protestou provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente através da juntada posterior de documentos e realização de perícia fiscal já referida em sua peça impugnatória, como forma de se apurar: A) o custo específico do GLP, abandonando-se o critério de rateio utilizado pelo recorrente e aproveitado como base na autuação fiscal; B) o percentual do custo específico do GLP.

A Representante da PROFAZ, em sua manifestação, disse verificar que, em relação à infração 1, o recorrente não trouxe qualquer argumento capaz de comprovar que as planilhas de cálculo elaboradas pelos autuantes estão equivocadas, e essas apontam para a saída do produto com redução da base de cálculo sem o respectivo estorno do crédito fiscal, e que a legislação baiana (art. 100, II, do RICMS/97) é clara ao determinar o procedimento do estorno do crédito quando da saída da mercadoria com redução da BC, regra essa que coaduna perfeitamente com a sistemática do imposto. Lembrou, também, que as alegações de inconstitucionalidade não podem ser apreciadas pelo CONSEF, nos termos do que determina o RPAF/99.

Quanto ao item 2, afirmou que a legislação estadual condiciona a utilização do crédito relativo a serviço de transporte ao fato de estar relacionado com o processo de, no caso, industrialização, e que a DITRI exarou Parecer interpretando o dispositivo legal e em resposta à consulta demonstrou o limite da lei, restando claro que o entendimento do Estado da Bahia é que tal crédito somente pode ser utilizado quando o transporte seja de empregados ligados ao setor produtivo.

No que tange à infração 3, asseverou que ficou comprovado que o autuado utilizou apenas um Registro de Exportação para saldar compromissos em atos concessórios distintos de isenção, mas o que restou claro é que as exportações não abarcaram todos os insumos importados com o benefício da suspensão, pois as quantidades indicadas são inferiores, sendo essa a acusação na peça inicial, até porque a Receita Federal, inclusive, desconsiderou o benefício fiscal em razão da utilização de um mesmo RE para mais de um ato concessório.

Opinou, portanto, pelo Não Provimento do Recurso.

O patrono do recorrente ingressou com uma petição solicitando a juntada do contrato que este celebrou com a Petrobrás, com a finalidade de devolução à esta última dos subprodutos efluentes das operações industriais, sujeitos, na época, ao monopólio da União, por consistirem em derivados de petróleo – como forma de ratificar as razões expostas nos itens 2.20 a 2.22 e 2.27 do presente Recurso.

## **VOTO**

Inicialmente, devo apreciar o pedido de perícia fiscal formulado pelo recorrente, no final do seu Recurso, para que fosse apurado o custo específico do GLP, e abandonado o critério de rateio que utilizava e que fora aproveitado como base na autuação fiscal, e o percentual do custo específico do GLP.

O recorrente é empresa petroquímica de grande porte e mantém controle de custos para os fins gerenciais, tributários, etc.. Se discorda do custo do GLP por ele próprio fornecido aos autuantes, deveria, então, apontar o equívoco que cometeu na sua apuração e o valor do custo unitário que, porventura, achasse correto. Quanto ao percentual do custo variável (entenda-se a parcela de matéria prima constante na composição do custo total, que gerou crédito fiscal, e que, se devida a infração, está sujeita ao seu estorno proporcional), este, também, foi retirado dos relatórios elaborados pelo recorrente. Novamente, o ônus de demonstrar qualquer distorção no seu cálculo lhe pertence.

Destarte, indefiro o pedido de perícia fiscal, amparado no art. 147, I, “b”, do RPAF vigente.

Quanto à infração 1, que exige imposto decorrente da falta de estorno do crédito fiscal, relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo (GLP), no valor correspondente a parte proporcional da redução, a primeira tese do recorrente é que a classificação feita pelos autuantes de que o produto GLP seria co-produto está equivocada, pois, no seu conceito, seria subproduto, e assim, ficaria prejudicada a equação utilizada pela peça acusatória e referida à fl. 6 da Decisão Recorrida, notadamente no que diz respeito aos itens em negrito: “*quantidade de GLP constantes nas notas fiscais de saídas X custo unitário de produção X proporção do custo variável estornável X proporção da redução da base de cálculo do GLP ((100 – 70,58) / 0,83) x alíquota de 17%*”, pois em razão da natureza de recuperação de custo, em que se constituía a venda (ou retorno, como mencionou também) do GLP, este não tinha custo, pois com a sua venda recuperava parte do custo de aquisição da Nafta aplicada na produção dos seus produtos e co-produtos.

Primeiramente, consigno o desprezo pela discussão sobre a classificação do GLP como co-produto ou subproduto, pois em nada interferirá – esta classificação – no deslinde da questão, como demonstrei.

Quanto à natureza de “retorno” do GLP, quando da sua venda a Petrobrás, o que implicaria em colocá-la numa conta redutora de custo, e não numa conta de receita operacional, reputo esta interpretação como completamente errônea. “Retorno” – também chamado devolução – implica que as matérias primas, no caso Nafta, voltem ao seu fornecedor. No presente caso, o que o recorrente vende (e não retorna nem devolve) é GLP, produto este com característica completamente diferente da Nafta, inclusive quanto à sua tributação que prevê redução da base de cálculo, que é, justamente, o cerne deste embate.

Mesmo assim, esta alocação indevida da venda do GLP em uma conta redutora do custo é problema da Receita Federal, que em nada interfere na exigência, ou não, do ICMS.

Ainda que se tratasse de retorno ou devolução, esta operação se daria com tributação normal. A diferença estaria, somente, no fato de que o GLP é contemplado com o benefício fiscal da redução da base de cálculo.

Os autuantes calcularam o valor a ser estornado tomando por base a equação mencionada. Os valores do custo total e do variável (parcela de matéria prima constante na composição do custo total, que gerou crédito fiscal) do produto foram fornecidos pelo próprio recorrente. Como já me posicionei na apreciação do pedido de perícia fiscal ou diligência, o ônus de demonstrar qualquer distorção no cálculo elaborado pelos autuantes lhe pertence.

Alegou, também, o recorrente que a exigência do estorno do crédito fiscal proporcional à redução da base de cálculo feriria os ditames constitucionais que regem a matéria, especialmente o princípio da não cumulatividade.

O ICMS, por definição constitucional, é um imposto que incide, além dos serviços de transporte e comunicação, sobre a mercadoria, sendo que o seu pagamento total se dará no momento da aquisição desta mercadoria pelo consumidor final, que é o contribuinte de fato, mediante a aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre o valor total da mercadoria adquirida.

Para que não ocorra o “efeito cascata”, o que elevaria a tributação total final, a Carta Magna preconiza que este imposto é não cumulativo, ou seja, o imposto pago na operação anterior constitui crédito fiscal a ser deduzido do cálculo do valor a pagar na etapa seguinte, para, ao final, atingir a totalidade de sua tributação na última fase, que é a venda ao consumidor.

Ocorre que, no presente caso, o produto em questão – GLP – é contemplado com o benefício fiscal da redução da base de cálculo. Significa dizer que o contribuinte de fato – consumidor final – irá pagar o ICMS, à alíquota cabível, sobre uma parcela do valor do produto.

Para que se atinja o objetivo – pagamento de imposto a menos, pelo consumidor final, mas na totalidade devida – se faz necessário, cumprindo o princípio da não cumulatividade, que o industrial ou comerciante proceda à anulação ou estorno do crédito fiscal proporcional à redução da base de cálculo, evitando-se, com isso, o enriquecimento sem causa deste industrial ou comerciante, ao acumular crédito do imposto em valor superior àquele que será pago.

Vê-se que o estorno do crédito fiscal aqui exigido se encontra em absoluta consonância com o princípio constitucional da não cumulatividade.

O preceito legal que sustenta esta exigência é o contido no art. 100, II, do RICMS/97, que determina que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução. (esta determinação também existe nos Regulamentos do ICMS de 1989 e 1996)

Reputo correto este item da autuação.

Quanto ao item 2, a legislação estadual condiciona a utilização do crédito relativo a serviço de transporte ao fato de estar relacionado com o processo de, no caso, industrialização, e o transporte de pessoal, especialmente, não vinculado ao processo produtivo (pessoal administrativo), não gera direito ao creditamento do imposto sobre ele incidente, conforme vedação expressa dos art. 97, V, “a” e “c”, do RICMS/96, e ,97, II, “a” e “c”, do RICMS/97.

Aliás, a jurisprudência deste Colegiado não admite o aproveitamento do crédito fiscal relativo a serviço de transporte de pessoal da área produtiva. Menos ainda em se tratando de pessoal lotado na área administrativa.

A infração está perfeitamente caracterizada.

Por fim, no que concerne ao item 3, corroboro integralmente com o pensamento do Relator do Voto Discordante da 2ª JF, que, ao constatar que não se está a questionar a comprovação da exportação de insumos, importados sob benefício de "drawback", mas, sim, a forma que foi comprovada, que destoa das normas regulamentares federais, entendeu que não cabe a exigência do imposto, obrigação principal, por um descumprimento de uma obrigação tributária acessória, na esfera federal.

O regime de "*drawback*" é um benefício fiscal que visa desonerar dos tributos incidentes a importação de mercadorias ou matérias primas, desde que aquelas ou os produtos resultantes da industrialização destas sejam exportadas.

O Fisco federal, para que pudesse ter um controle eficiente das exportações resultantes de importações pelo regime de "*drawback*", criou uma série de regras, entre elas aquela que veda a utilização de um mesmo RE (registro de exportação) para cumprir o compromisso assumido em atos concessórios diversos.

Entretanto, considero que o fator fundamental para que se homologue a importação desonerada do imposto é que as mercadorias ou produtos resultantes da industrialização das matérias primas importadas sejam, efetivamente, exportadas, o que ocorreu no presente caso.

Assim, não subsiste este item do Auto de Infração.

Por tudo o que expus, o meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para modificar a Decisão Recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, com a exclusão da infração 3.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, quanto aos itens 1 e 3, e em decisão por maioria, quanto ao item 2, com o voto de qualidade do Presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado e modificar a Decisão Recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279100.0005/01-0**, lavrado contra **BRASKEM S/A., (COPENE PETROQUÍMICA DO NORDESTE S/A.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$876.293,88**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista nos incisos II, "a", e VIII, "a" e "b", do artigo 61, da Lei nº 4.825/89, e no inciso VII, "a" e "b", do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) **Ciro Roberto Seifert**, **Ivone de Oliveira Martins**, **Helcônio de Souza Almeida**.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) **José Raimundo Ferreira dos Santos**, **José Carlos Boulhosa Baqueiro**, **José Carlos Barros Rodeiro**.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de Setembro de 2002.

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT - RELATOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PROFZ