

A. I. Nº - 03226817/95  
**AUTUADO** - TRIKEM S/A. (CPC - CIA PETROQUIMICA DE CAMAÇARI)  
**AUTUANTE** - HERMINDA DURAN RODRIGUEZ BRITO  
**ORIGEM** - INFACAM AÇARI  
**INTERNET** - 02/04/2002

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0079-03/02

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA IRREGULAR DE OUTRO CONTRIBUINTE. Comprovado que houve dano material para o Estado da Bahia, e benefício ao autuado. Como consequência do procedimento adotado, deve ser cobrado o ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal, somente nos meses em que tal utilização reduziu o valor do ICMS a recolher, e não da forma originalmente apurada. 2. IMPORTAÇÃO. a) BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. FALTA DE INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS. UTILIZAÇÃO DE TAXA CAMBIAL INCORRETA. Comprovado parte do pagamento do ICMS incidente na importação. b) DRAWBACK. VENDA, NO MERCADO INTERNO, DE PARTE DA MATÉRIA PRIMA IMPORTADA COM OS BENEFÍCIOS DO REGIME. O autuado não atendeu às condições previstas na legislação para a utilização do benefício, entre elas, a que condiciona a efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante do beneficiamento da matéria prima importada. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTA. Infração reconhecida. 4. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DAM. FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTA. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/07/95, exige ICMS de R\$377.399,18 e multa de 50 % e 200%, E 10 UPF-BA, em razão das seguintes irregularidades:

1. Transferência de crédito de ICMS de um estabelecimento para outro, não permitida pelo RICMS/89, em diversos meses dos exercícios de 1990, 1991, 1992, 1993 e 1994;
2. Falta de recolhimento de parte do ICMS devido nas importações, por erro na determinação da base de cálculo;
3. Falta de recolhimento do ICMS devido nas importações através das Declarações de Importação - DIs. nºs 5000119, 5000274, 5000452 e 000066;
4. Falta de recolhimento de parte do ICMS devido nas importações através das Declarações de Importação - DIs. nºs 33002, 33918, 37519;
5. Falta de recolhimento do ICMS devido nas importações através das Declarações de Importação - DIs. nºs 38517;

6. Falta de recolhimento do ICMS devido nas importações através das Declarações de Importação - DIs. nºs 00785 (parte);
7. Multa de 5 UPFs-BA, pela falta de apresentação do livro RAICMS do período janeiro a outubro de 1990;
8. Multa de 05 UPFs-BA, pela falta de apresentação do DAM referente aos meses de janeiro e fevereiro de 1990.

O autuado, inconformado com o lançamento fiscal e através de patrono legalmente constituído, apresentou defesa, às fls. 960 a 976, com a seguinte argumentação:

Inicialmente suscita a nulidade do lançamento, em relação aos itens 2, 3 e 4, sob o argumento de que os demonstrativos elaborados pela autuante são sintéticos demais, o que cerceou seu direito de defesa.

Com relação à infração 1, afirma que a acusação foi baseada em operações efetuadas entre as empresas, CPC Cia Petroquímica de Camaçari e CPC Cia Petroquímica Alagoas, que à época não eram estabelecimentos distintos da mesma empresa, mas sim empresas independentes e que o crédito fiscal, tido como indevido e objeto da autuação, era na realidade decorrente de uma série de operações com características de "Venda de Mercadoria à Ordem", efetuada rigorosamente na forma prevista nos arts. 347 e 348 do RICMS/89.

Aduz que "a única grande diferença entre o previsto na legislação e a situação apresentada pela autuada é que, existindo participação societária entre as duas empresas (o que não caracteriza uma como filial da outra), esta operação pôde ser efetuada com o pagamento em mercadoria da mesma espécie, desonerando o caixa de ambas as empresas e permitindo economia logística pela redução dos custos de transporte e armazenagem.

Afirma, ainda, que tais operações eram chamadas internamente de "operações de empréstimo" e assim, inadvertidamente, foram caracterizadas nos documentos fiscais, e que a mercadoria, em realidade, era vendida e não retornava ao estabelecimento da cedente (vendedora) sendo ao invés, destinada à exportação para o exterior. Esclarece que o pagamento era efetuado, normalmente, com mercadoria distinta da originalmente remetida (embora pudesse ser da mesma natureza) caracterizando assim uma operação mercantil de compra e venda.

Alega que cumpriu os ditames legais relativos à modalidade de venda efetivamente praticada e que as pequenas divergências ocorridas entre as informações contidas nas notas fiscais e a previsão regulamentar, no máximo, ensejam a aplicação de multa de caráter formal, por descumprimento de obrigação acessória. Reconhece que descumpriu os dispositivos relativos à natureza da operação (que não foram consignados) e às observações exigidas nos documentos fiscais. Ressalta que a carga tributária prevista na legislação coincide com o ICMS destacado nas diversas Notas Fiscais que acobertaram as operações, não havendo que se falar em ocorrência de créditos indevidos pela sua transferência não autorizada e que, ao contrário, a não utilização de tais créditos implicaria imposição de carga tributária superior àquela prevista na legislação, descumprindo-se o princípio constitucional da não cumulatividade.

Entende que, ainda que houvesse mérito na acusação da auditora fiscal, ocorreu erro flagrante no levantamento apresentado:

1. o demonstrativo acostado pela autuante, às fls.23 a 26 do PAF, apresenta qual seria o débito decorrente dos supostos créditos indevidos, entretanto, no demonstrativo de fl. 25 não consta o saldo inicial dos créditos acumulados relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 1990, já que, em função de extravio de seu livro RAICMS, não pôde apresentá-lo à autuante;

2. possuía, em seu conta corrente, volume significativo de créditos acumulados em março/90 (NCZ\$38.778.660), decorrentes das operações realizadas nos meses anteriores, nos períodos em que a apuração do ICMS não foi demonstrada;
3. os créditos acumulados relativos aos meses de janeiro e fevereiro (respectivamente NCZ\$21.938.053,20 e NCZ\$7.779.888,00), que perfazem o montante de NCZ\$29.717.941,20 eram superiores aos créditos fiscais “glosados” na presente autuação. Portanto, nos meses acima indicados meses havia um volume de créditos acumulados suficiente para fazer face aos débitos do período, gerando ainda saldo credor para os períodos posteriores.

Discorda, por fim, do percentual de multa indicado, de 200%, por entender que não houve fraude, ao contrário, todos os documentos fiscais relativos às operações realizadas - efetivas ou simbólicas -, foram emitidos, havendo apenas a discussão a respeito de seu enquadramento na categoria de “Vendas de Mercadorias à Ordem”. Entende, por essa razão, que deve ser aplicada a multa de 60%, prevista no art. 401, II, "b", do RICMS/89.

Com relação às infrações 2, 3, 4, 5 e 6, alega que a autuante não explicou que parcela da base de cálculo está incorreta, pois, sendo composta de diversos elementos, as chamadas despesas aduaneiras foram englobadas no demonstrativo, não permitindo a perfeita identificação de cada elemento, já que os demonstrativos elaborados pela autuante são sintéticos demais.

Assevera que em casos em que, supostamente, tenha havido pagamento do ICMS a menos, em razão de adoção de taxa cambial menor do que a devida, como no caso das importações a que se referem as DIs nºs 28334 e 500757, não foi levado em conta o fato de que houve antecipação do pagamento do imposto em relação ao desembarço, conforme documentos que anexa.

Apresenta, ainda, os documentos de arrecadação relativos ao pagamento do imposto incidente nas importações relativas à Declaração de Importação de nº 00066 (doc.03) e que não constam no demonstrativo elaborado pela autuante.

Argumenta que as importações, objeto das DI nºs 5000119, 5000274 e 5000452, foram realizadas ao abrigo da isenção do ICMS, como pode ser facilmente detectado através das cópias das Notas Fiscais de Entrada nºs 1113, 1068 e 1094, ora acostadas.

Quanto às DIs nºs 33002, 33918 e 37519, aduz que em todas as importações envolvidas houve antecipação do pagamento do ICMS, não se justificando a aplicação da taxa cambial vigente à época do desembarço. Esclarece que, ao contrário do alegado pela autuante, essas importações, apesar de terem sido feitas sob o regime de "drawback", não foram feitas com isenção do ICMS, razão pela qual não está obrigado a comprovar a aplicação integral da matéria prima importada na industrialização do PVC exportado.

Em relação à DI nº 38517, diz que correspondem a operações de "drawback" acobertadas pelo Ato Declaratório nº 06/90-065-0, de 1º /10/90, e que as mercadorias objeto desta importação (MVC ou Cloreto de Vinila), desembarcaram no porto de Santos, na mesma ocasião em que a sociedade vendeu à CPC São Paulo determinada quantidade do mesmo produto, ganhando com isso tempo e evitando despesas de frete e seguro. Porém, diz ter exportado o produto comprometido no Ato Concessório mediante utilização de matéria prima de outra origem.

Relativamente à DI nº 00785, em que se exige parte do valor do ICMS, apresenta as seguintes considerações:

1. o § 3º do art. 1º do RICMS/89 define as hipóteses em que é permitida a presunção de ocorrência do fato gerador, não estando aí contemplada a situação apresentada pela autuante;
2. os coeficientes técnicos, apresentados em qualquer situação, são teóricos, podendo haver pequenas variações em função de alterações diversas ocorridas no processo produtivo;

3. o demonstrativo apresentado pela autuante não espelha o coeficiente técnico real, pois não incluiu os estoques inicial e final de matéria prima em processamento, valores que alteram substancialmente o coeficiente técnico apurado no levantamento fiscal.

Apresenta demonstrativo com o índice técnico real praticado e aduz que o percentual de divergência encontrado, de apenas 0,7%, em relação ao índice técnico declarado no ato concessório, é plenamente aceitável, dentro das características do processo produtivo utilizado. Afirma que, tendo a CACEX aceitado os índices de produtividade informados e tendo comprovado as exportações correspondentes, foram baixados os compromissos de exportação respectivos, nada mais podendo ser exigido em razão dos mesmos.

Quanto à não inclusão de determinadas despesas portuárias na base de cálculo do ICMS, argumenta que os dispositivos legais, que estabelecem a base de cálculo do imposto nas importações, não contêm uma definição do que se deve entender como despesas aduaneiras para este fim. É de opinião que é preciso não confundir despesas aduaneiras com despesas portuárias. Estas gêneros do qual aquelas são espécie, e que as únicas despesas portuárias que são aduaneiras são os tributos (impostos e taxas).

Cita o art. 108 do CTN para demonstrar que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade; e que considerando que a lei baiana não definiu o que se deve entender por despesas aduaneiras, a busca do seu exato sentido pode ser encontrado na analogia com o Ato Declaratório CCA nº 115 de 31/10/86. Neste, as despesas correspondem a despesas de descarga no porto (capatazia) ou a despesas que são incorridas após a descarga da mercadoria no porto (capatazia, armazenagem, arqueação e AFRMM) e não são incluídas no valor aduaneiro da mercadoria importada.

A final, pede diligência para a comprovação das suas alegações, nos casos em que não foi possível a apresentação de provas documentais e reconhece os itens 7 e 8 do lançamento, recolhendo o valor das multas exigidas.

A autuante presta informação fiscal, fls.1046 a 1052, esclarecendo os seguintes pontos:

Infração 1 -

1. diz que o impugnante recebe da CPC Petroquímica de Alagoas, empresa situada em Alagoas, nota fiscal de mercadorias com destaque do ICMS a título de "emprestimo", mercadorias que não entram efetivamente no estabelecimento do autuado;
2. ao receber essas notas fiscais, o autuado emite concomitantemente:
  - 2.1 notas fiscais, com destaque do ICMS, remetendo essa mesma mercadoria para a CPC - Petroquímica de Alagoas, a título de "remessa para armazenagem";
  - 2.2 notas fiscais, sem destaque do ICMS, de venda dessa mesma mercadoria, para cliente no exterior, indicando no corpo da nota fiscal que o produto deverá ser retirado no estabelecimento da CPC Petroquímica de Alagoas. Esclarece que o contrato de câmbio e a RE, documento de exportação, é emitido pelo impugnante;
3. a CPC Petroquímica de Alagoas, ao entregar a mercadoria para exportação, emite notas fiscais dessa mesma mercadoria, a título de "retorno de armazenagem", com destaque do ICMS para o autuado. Ressalta que essas três etapas da operação ocorrem com o intervalo de até um dia.
4. o impugnante quando lhe é mais conveniente, emite notas fiscais com destaque do ICMS para a CPC - Petroquímica de Alagoas, a título de "devolução de empréstimos" dessa mesma mercadoria que já foi exportada há muito tempo.

Finalmente, a autuante, analisando as operações sob a ótica do crédito fiscal, chega às seguintes conclusões:

1. que o autuado se credita do ICMS na etapa 1 e se debita na etapa 2.1, anulando o crédito. Isso ocorre no mesmo mês, não trazendo nenhuma consequência fiscal;
2. todavia, na etapa 3, o impugnante volta a se creditar do ICMS, que somente será debitado na etapa 4. Em função disso, o fisco baiano suporta o crédito fiscal de uma mercadoria que nem sequer entrou no Estado e que foi vendida, amparada com imunidade, por tratar-se de exportação de produto industrializado, por quanto tempo for conveniente para a empresa.

Afirma que essa mesma operação ocorre de forma contrária, isto é, o impugnante “empresta” mercadoria à CPC Alagoas, passando por todas as etapas.

Finaliza dizendo que essas operações são formas de transferências de crédito fiscal, de uma empresa para outra, o que não é permitido pelo art. 98 do RICMS/89.

Ressalta que na tabela V, fls. 23 e 24, estão apresentados os valores dos créditos suportados pelo fisco a cada mês. Aduz que, com esses valores, reconstituiu o conta corrente fiscal, apurando os valores dos créditos indevidos, tabela VI, fls. 25 e 26, e que os meses que apresentam valores negativos, isto é, mais débitos que créditos, foram compensados no meses imediatamente subsequentes que apresentaram saldos positivos. Quanto ao erro que a impugnante alega existir, com relação à não consideração dos créditos acumulados relativos aos meses de janeiro e fevereiro, no valor de NCZ\$ 38.778.660,00, explica que não pôde incluí-lo no levantamento porque o RAICMS e o DAM não foram apresentados pelo contribuinte. Em contrapartida, considerou este valor como saldo inicial do mês de março/90, conforme consta na tabela VI, já que foi apurado no DAM de março/90, anexo fl.38.

Infrações 2, 3, 4, 5 e 6 –

Afirma que os valores foram apurados e relacionados nas tabelas anexas fls. 27 a 31 de acordo com as DIs, por exercício fiscal, e a base de cálculo do imposto foi apurada de acordo com o art.70, VIII e § 15 do RICMS/89 e da IN 110/88.

Refuta a alegação de que os elementos constituintes da base de cálculo estão apresentados de forma sintética, pois, ao contrário, estão detalhados em colunas específicas nas tabelas citadas, cuja cópia foi entregue ao autuado.

Quanto às DIs nºs 28.334 e 500.757, em relação às quais o contribuinte diz ter antecipado o pagamento do tributo, reconhece que, de fato, ocorreu a antecipação, mas apenas de parte do valor devido, sendo o valor restante pago com atraso, sem incidência de multa, juros de mora ou qualquer outro ônus, cabendo, portanto, a cobrança da complementação em virtude da variação cambial superveniente, conforme o disposto no artigo 70, inciso VIII e seu §15 do RICMS/89, que somente dispensa a cobrança de qualquer diferença se o tributo houver sido pago em sua integralidade.

Em relação às DIs nºs 500.119, 500.274 e 500.452, de fl. 27, afirma que as importações estavam amparadas pela isenção dos tributos federais, mas no RICMS/89, somente havia a previsão de concessão do mesmo benefício fiscal para as entradas de máquinas e equipamentos amparadas pelo Decreto Federal nº 2433 (Befiex), o que não é o caso do autuado.

Relativamente às importações feitas através das DIs nºs 33.002, 33.918 e 37.519, fl.32, alega que apesar de amparadas pelo benefício fiscal do *Drawback*, o autuado não atendeu as exigências regulamentares, pois não incluiu na base de cálculo do imposto as despesas aduaneiras incorridas e, além disso, adotou a taxa cambial incorreta, restando diferença de ICMS a pagar.

Quanto à DI nº 38.517, aduz que parte da matéria prima importada pelo regime de *Drawback*, foi vendida no mercado interno, como reconhece o próprio autuado e, portanto, não foram atendidas as exigências legais para a utilização deste benefício, tendo o contribuinte que pagar o ICMS incidente na importação.

Em relação à DI nº 00785 informa que os valores constantes no demonstrativo do cálculo do índice consumo/produção, fl.34, nos itens 1 a 10, foram apurados com base no relatório de controle de estoque fornecido pela própria empresa e são exatamente iguais à tabela apresentada pelo contribuinte em sua peça de defesa. Os itens 11 a 15, relativos ao cálculo da quantidade produzida de PVC com o EDC consumido é consequência dos itens anteriores. Esclarece que foi considerado o estoque inicial do EDC no mês de julho/91 porque a matéria prima importada foi desembaraçada em 12/07/91, logo este estoque referente ao final de junho/91, não contém matéria prima importada. Esclarece que as despesas aduaneiras incluídas na base de cálculo foram as elencadas no art. 70, inciso VIII do RICMS/89.

Solicita a manutenção do Auto de Infração, excluindo apenas o valor de R\$0,155225782, correspondente ao débito exigido relativamente à importação realizada através da Declaração de Importação de nº 00066, que já havia sido pago pelo autuado.

A PROFAZ remeteu o presente PAF ao DICO, fls.152 a 153, solicitando informações sobre o objeto da autuação, para melhor análise.

O diligente, às fls.1054 a 1056, analisa as operações realizadas entre as empresas CPC Camaçari e CPC Alagoas (infração 1), concluindo que “as operações acima ocasionam uma real e indevida transferência de crédito fiscal, que permanece na empresa favorecida até quando seja conveniente. Em seguida, a título de pagamento, é feita a devolução do referido crédito.”

Na infração 2, o diligente conclui que o procedimento da autuante foi correto, conforme análise efetuada nas DIs e planilha à fl.1057.

Afirma que, com relação à infração 3, a autuante está correta, conforme revisão do Demonstrativo do ICMS devido nas importações, fl.1.058, em relação às DIs nºs 5000119 e 5000274, mas o autuado comprovou o pagamento do ICMS devido na importação realizada através da DI nº 00066, que deve ser excluída da autuação.

Na infração 4, apresenta à fl. 1059 planilha em que demonstra que houve equívoco no cálculo do débito pela autuante, relativamente ao mês de setembro. Entende que o valor correto da diferença a pagar (demonstrativo à fl.32) em relação à DI nº 33003 é Cr\$683.860,43 e não, Cr\$2.3335.631,46. Em consequência, o valor que deve constar à fl.02, no campo “Descrição do fato”, no item IV, passa a ser: setembro – de Cr\$ 4.068.487,61 para Cr\$ 2.416.716,58. E no demonstrativo de débito, fl.03, o ICMS a recolher relativo ao fato gerador ocorrido no dia 14/09/90 passa a ser de R\$ 0,2486765 (com sete casas decimais conforme Portaria 251/94).

O diligente concorda com a autuante em relação aos demais itens do lançamento.

A dnota PROFAZ novamente se pronuncia, fls.1062 a 1063, com Parecer pela procedência parcial do Auto de Infração no valor de R\$ 377.399,030175.

O autuado, cientificado da diligência efetuada pelo DICO, fls.1070 a 1092, apresenta diversos quesitos e manifesta-se, através de seu procurador, sobre a conclusão do diligente conforme a seguir:

Em relação à infração 1 -

1. diz que não existe a ilicitude apontada pelo preposto fiscal, visto que todas as operações ocorridas entre o autuada e a CPC de Alagoas encontram-se amplamente amparadas pelo manto da legalidade, tendo em vista que se constituíram em operações configuradoras da

hipótese de incidência do ICMS, qual seja a circulação jurídica de mercadoria, através da transmissão da sua propriedade, sendo, portanto, capazes de gerar, licitamente, créditos e débitos consoante a sistemática de apuração do imposto.

2. explica, em apertada síntese, as linhas mestras da operação em debate:
  - 2.1 a CPC Camaçari contratava operações de exportação de produtos, os quais não dispunha em seu estoque, e tomava esses produtos de empréstimo à CPC de Alagoas. Com o objetivo de permitir a redução dos custos envolvidos com o transporte e armazenagem das mercadorias, determinava à CPC Alagoas que as remetesse diretamente ao Porto de Maceió, em lugar de trazê-los para Salvador, para daqui embarcá-los para o exterior;
  - 2.2 ao emprestar o produto, a CPC de Alagoas lançava, na nota fiscal correspondente, o ICMS, já que havia a circulação jurídica da mercadoria (hipótese de incidência do imposto), e o autuado se creditava do imposto;
  - 2.3 como a mercadoria deveria permanecer no estabelecimento da CPC Alagoas, para remessa direta ao Porto de Maceió, o autuado emitia nota fiscal, tendo como natureza da operação “remessa para armazenagem”, também com destaque do imposto, uma vez que ocorria aí nova circulação jurídica da mercadoria;
  - 2.4 posteriormente, no momento em que dava saída da mercadoria para o Porto de Maceió, para fins de exportação, a CPC de Alagoas emitia duas notas fiscais:
    - 2.4.1 uma a título de retorno de armazenagem, com destaque do imposto, tendo como destinatário o autuado e,
    - 2.4.2 outra sem destaque do ICMS, a título de “simples remessa” para acompanhar a mercadoria até o Porto de Maceió.
  - 2.5 o autuado emitia o documento fiscal para fins de exportação, fazendo dele constar que a mercadoria sairia da CPC de Alagoas e aqui não havia lançamento de ICMS, por se tratar de exportação de produto industrializado, visto que a operação estava respaldada pela imunidade, procedimento perfeitamente legal, embora aí se encontre o cerne da controvérsia, visto que se esta operação fosse tributada (gerando débito do imposto), o autuante não teria suscitado a ilusória hipótese de transferência e acúmulo de créditos;
3. afirma, ainda, que, por se tratar de exportação de mercadorias, não estornou os créditos relativos aos “retornos de armazenagem”, mantendo-os;
4. ressalta que tais créditos foram licitamente compensados com débitos decorrentes de saídas posteriores de mercadorias no mercado interno, a exemplo de transações identificadas sob a rubrica de “devolução de empréstimo” em que o autuado, com o objetivo de cumprir o compromisso assumido perante a CPC de Alagoas, efetuava o pagamento das mercadorias emprestadas através do envio de outras de idêntica qualidade, emitindo Nota Fiscal, com destaque do imposto;
5. alega que inexiste na legislação tributária nacional ou estadual, qualquer dispositivo que obrigue a autuada a realizar, imediatamente, operação de saída capaz de gerar débitos redutores dos créditos auferidos nas entradas de produtos destinados ao mercado exterior;
6. aduz que qualquer dúvida que ainda paire sobre a legalidade das transações efetivadas, deverá ser definitivamente afastada em face da possibilidade de enquadramento das operações aos artigos 347 e 348 do RICMS/89 - “venda de mercadorias à ordem”.
7. reproduz graficamente as operações e pergunta de existem diferenças entre o 1º esquema, que representa a hipótese de venda à ordem e o 2º esquema, que representa as operações, objeto

da autuação, concluindo pela negativa e consequente improcedência do item 1 do Auto de Infração;

8. afirma que, se por absurdo, restasse configurada a hipótese de transferência indevida de créditos, teria que se realizar uma alteração no enquadramento da multa aplicada, para 60%, pertinente à “transferência indevida de créditos”, além do que milita em seu favor a redação do art. 112, I do CTN.

Quanto às infrações 2, 3 e 4 do Auto de Infração, argumenta que os demonstrativos elaborados pela autuante são por demais sintéticos, inviabilizando o exercício do direito de defesa e acarretando a nulidade do lançamento. Ressalta que a autuante reconheceu a improcedência do débito exigido em relação à importação realizada através da DI nº 00066.

Em relação à infração 5, alega que as importações relativas à DI nº 38517, correspondem a operações de "drawback" acobertadas pelo Ato Declaratório nº 06/90-065-0, de 1º /10/90, e que as mercadorias objeto desta importação (MVC ou Cloreto de Vinila), desembarcaram no porto de Santos, na mesma ocasião em que a sociedade vendeu à CPC São Paulo determinada quantidade do mesmo produto, ganhando com isso tempo e evitando despesas de frete e seguro. Porém, diz ter exportado o produto comprometido no Ato Concessório mediante utilização de matéria prima de outra origem.

Quanto à infração 6, diz que a autuante presumiu a ocorrência de internamento dessas mercadorias sem o devido pagamento do imposto no momento do desembarço, que o demonstrativo apresentado não espelha o coeficiente técnico real, pois a autuante não incluiu em seus demonstrativos os estoques inicial e final de matéria prima em processamento, o que altera o coeficiente técnico real praticado pela sociedade. Diz, ainda, que o índice técnico real é de 0,75616 ou aproximadamente 0,756, e que a diferença entre o coeficiente técnico orçado no ato concessório é de apenas 0,7%. Admite que obteve um índice de produtividade superior àquele que foi informado à CACEX, para fins de concessão do benefício, mas que nada lhe pode ser exigido em razão disto, pois cumpriu os compromissos assumidos de exportar determinadas quantidades do produto final mediante a utilização da matéria prima importada.

Elabora 12 quesitos, sendo que, destes, 7 são relativos ao item 01 e pede que seja determinada a abertura de vista ao DICO e à PROFAZ, a fim de que possam opinar acerca das considerações que apresentou, bem como responder às indagações propostas.

A autuante manifestou-se sobre a diligência fiscal, à fl. 1095, concordando com a alteração do débito relativo a 14/09/90 (item 4 do lançamento), cujo ICMS passa a ser de 0,2486765. Aproveita a oportunidade para melhor esclarecer a infração apontada no item 1 do Auto de Infração. Adotando a representação gráfica das operações, elaborada pelo diligente, entende que a Bahia suportou um crédito fiscal de mercadoria que nem sequer transitou pelo Estado. Afirma que se essa operação fosse enquadrada como uma venda à ordem ou para entrega futura, “não poderia ter destaque do ICMS, porque neste caso o mesmo só é recolhido quando da efetiva saída da mercadoria, e como essa saída foi para o exterior de produto industrializado não há que se falar em ICMS.”

Entende que houve a transferência de créditos de um estabelecimento para outro, procedimento vedado pelo artigo 98 do RICMS/89. Quanto aos demais itens, afirma que já foram esclarecidos na informação fiscal e na diligência realizada.

A PROFAZ novamente se pronuncia, fls.1096 a 1097, concluindo que, no que pertine à maior parte do processo, tem plenas condições de construir seu parecer, no entanto, formula novo pedido de diligência ao DICO, para que seja apurado se houve prejuízo ao fisco nas operações

que teriam acarretado a transferência de crédito fiscal do estabelecimento do autuado para outro, com posterior retorno.

O segundo diligente do DICO, às fls.1098 a 1100, ressalta que “demonstrativos exemplificativos das operações realizadas no mês 09/92, apresentados pela Autuada em atendimento a nossa solicitação, esclarecem que todas as remessas retornaram, que todos os empréstimos foram pagos e que todas as operações de exportação ocorreram”. Diz que, verificando por amostragem os documentos, comprovou a veracidade das afirmações e que totalizando quantidades e valores apurou irrelevantes diferenças, que entendeu devam ser desconsideradas, por serem normais em medição ou apuração de valores, num momento em que a moeda sofria constantes desvalorizações.

Frisa que todas as operações eram simbólicas e que ocorriam pelo mesmo valor, mesmo sendo período de inflação alta e a ocorrência em meses distintos, exceto as operações de exportação, quando ocorria a efetiva circulação das mercadorias conforme comprovação documental.

Aduz que, quando da ação fiscal, ocorreram algumas falhas:

1. não foram considerados os valores de débitos e créditos referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 1990, já que não foi localizado o livro RAICMS relativo aos períodos indicados, fato reconhecido pelo autuado que concordou com o pagamento da penalidade aplicada, mas que, quando da sua visita, o livro foi apresentado e considerados os valores nos novos demonstrativos que elaborou;
2. foi considerado um saldo credor no mês 03/90 que não corresponde ao valor real;
3. os valores relativos ao débito fiscal dos meses de outubro a dezembro/92, janeiro a dezembro/93 e fevereiro e março de 1994 foram considerados a maior que aquele que se constatou nos livros da empresa;
4. não foram considerados os lançamentos, relativamente às transferências do livro de apuração “normal” para o livro de apuração “especial”, relativamente à acumulação de créditos fiscais e sua utilização;
5. não foi considerado o valor já reclamado através de Auto de Infração anteriormente lavrado, relativamente a diferenças no conta corrente fiscal, o que resultou em falta de recolhimento do imposto, conforme documento anexo.

Recompôs o conta corrente fiscal do autuado, no período de janeiro/90 a abril/94, assim como a apuração dos créditos acumulados, e constatou que o Estado da Bahia deixou de receber os seguintes valores no período, face aos recolhimentos a menor proporcionados pelas operações em lide:

OCORRÊNCIA	EM MOEDA VIGENTE	EM REAL
31/01/90	194.265.517,22	0,07
30/09/90	335.362,57	0,12
31/10/90	20.522.685,11	7,46
31/05/91	55.390.353,52	20,14
31/07/91	38.082.270,42	13,85
30/09/91	233.612.350,67	84,95
30/11/91	69.898.024,17	25,42
31/03/92	569.263.584,74	207,00
31/08/92	576.715.674,64	209,71
30/09/92	1.448.763.442,59	526,82

31/03/93	1.553.092.763,40	564,76
30/04/94	778.470.254,13	283.080,09
Total		284.740,39

O autuado, devidamente cientificado da diligência, se pronuncia nos seguintes termos (fls.1315 a 1327):

1. inicialmente, tece considerações sobre as operações realizadas entre a CPC de Camaçari e a CPC de Alagoas, concluindo que elas se anulam não havendo prejuízo para o erário;
2. diz que a autuante resolveu desconsiderar os débitos fiscais relativos às efetivas remessas de produtos de Camaçari a Alagoas para pagamento dos “empréstimos”, expediente que está declarado nos demonstrativos anexos ao Auto de Infração.
3. entende que as operações foram indevidamente glosadas pela fiscalização;
4. diz que a primeira operação trata-se de uma aquisição de mercadorias pertencentes a Alagoas, com a finalidade declarada de vendê-la a terceiros, sem que a mercadoria passasse pelo estabelecimento adquirente. No caso específico, tratando-se de exportação de produtos industrializados, há imunidade tributária e a possibilidade de manutenção do crédito tributário decorrente da operação anterior;
5. salienta que o que vem causando perplexidade ao fisco, talvez seja a forma de transferência da propriedade dos produtos envolvidos. Mas que tanto no mútuo como na troca ocorre a transferência da propriedade, e que pelo fato da operação aparentemente ser atípica não justifica que se deixe de reconhecer a ocorrência do fato gerador do imposto, nem do consequente direito ao crédito, pois se trata de transações juridicamente corretas e efetivamente realizadas;
6. ressalta que as operações promovem a transferência da propriedade e, portanto há circulação de mercadorias através de negócios jurídicos mercantis e que a alegação de que tais operações teriam sido simuladas deveria ser comprovada pela fiscalização, não cabendo a autuação por mera presunção, o que inverteria o ônus da prova;
7. quanto às conclusões da diligência do DICO, argumenta, inicialmente, que o diligente concluiu que não houve ofensa ao art. 98 do RICMS/89, que foi o dispositivo legal indicado como embasamento do lançamento de ofício.

No entanto, apesar disto, o diligente mantém o lançamento embora procedendo a nova apuração desta feita de uma suposta “repercussão financeira” nos recolhimentos da empresa, baseado possivelmente na verificação de que as operações foram simbólicas e que a devolução do produto emprestado se fez pelo mesmo valor do empréstimo.

Entende que não pode ser aceita esta conclusão, pois o simples fato de as operações terem sido simbólicas, significa apenas a ausência do trânsito físico da mercadoria, mas não justifica a glosa dos créditos respectivos, não havendo respaldo legal para tal procedimento. Ao contrário, se previsão legal existe é no sentido de se admitir a sua realização e consequente creditamento, quando ocorra transmissão de propriedade ou de titularidade, ainda que sem ocorrência do trânsito físico da mercadoria. Afirma que tampouco cabem os estornos de débitos, tidos como indevidos, sob a alegação de que as operações de saída de mercadorias, na devolução dos empréstimos, também não ingressaram fisicamente no estabelecimento mutuante.

Quanto às supostas perdas do Estado da Bahia, decorrentes da chamada “repercussão financeira”, em relação aos recolhimentos da empresa em consequência das devoluções dos empréstimos,

ressalta que este não foi o fundamento da autuação, não podendo assim ser utilizado neste processo para fins de penalização do contribuinte.

Discorre sobre a expressão "repercussão financeira", que não resta suficientemente clara em sua conceituação, até mesmo como consequência da inexistência de preceito legal que a acolha como fato gerador do ICMS.

Ressalta que o mais importante a considerar é que as operações montadas pela empresa foram fruto exclusivo de um estado de necessidade, ou seja, da absoluta premência de cumprir compromissos comerciais com o exterior e só por este motivo foram adotadas, pois ao contrário do que afirma a autoridade lançadora, resultaram-lhe em perda de crédito fiscal, com evidente benefício para o fisco.

No que concerne à diligência, diz ainda que, para chegar à conclusão de que o fisco foi prejudicado, a autoridade lançadora simplesmente desconsiderou os débitos de imposto referentes às remessas de produtos a Alagoas, em cumprimento aos mútuos e às trocas contratadas. Mas, como a empresa efetivamente recolheu este tributo, a autuante não poderia ter desconsiderado esses recolhimentos, porque estaria ferindo o princípio da não cumulatividade.

A TRIKEM S/A, nova denominação social da CPC Cia Petroquímica Camaçari, à fl. 1329, requer a juntada do Protocolo de Justificação da Incorporação da CPC Companhia Petroquímica Alagoas pelo autuado, atestando assim a relação societária existente entre as mesmas.

A PROFAZ, à fl. 1332, converte o PAF por entender que existe a necessidade de se proceder a uma verificação na escrita contábil do autuado para comprovação dos empréstimos efetuados, o que é uma das matérias de defesa.

O autuado requer a juntada do MEMORIAL, de fls. 1334 a 1350, onde mais uma vez tenta demonstrar que os negócios jurídicos mercantis realizados entre a CPC - Camaçari e a subsidiária de Alagoas foram legais e propiciadores de circulação econômica das mercadorias envolvidas, pois implicaram a efetiva transferência do domínio e que, desse modo, a sua prática importou no surgimento de fato gerador do ICMS que foi regularmente pago em todas as fases pelas duas empresas. Também lembra que o princípio da não cumulatividade deve ser respeitado afastando-se de logo a prática de qualquer ato simulado. Finaliza argumentando não ser possível tomar-se como fundamento, para a tributação do ICMS uma indefinida "repercussão financeira", de quantificação indeterminada e que não encontra definição legal como fato gerador do tributo.

O então relator diligencia à ASTEC, à fl. 1353, por entender que faltam elementos de prova para se chegar a uma conclusão sobre os fatos que envolvem a primeira acusação, e pede que sejam procedidas as seguintes verificações:

1. Nos livros e documentos do remetente da mercadoria emprestada (CPC Alagoas):
  - 1.1. No livro Registro de Apuração do ICMS, se o lançamento a débito pela saída das mercadorias repercutiu em recolhimento de tributo, ou houve compensação com créditos existentes.
  - 1.2. Se o remetente detinha em estoque as mercadorias objeto dos empréstimos.
2. Nos livros e documentos do autuado:
  - 2.1. No livro Registro de Apuração do ICMS, se o lançamento a crédito implicou redução do imposto a ser recolhido, ou somente gerou crédito para compensação futura.

2.2. Quando do recebimento simbólico dos empréstimos, se havia ou não estoque que pudesse suportar as quantidades exportadas.

O autuado, intimado, requer que lhe seja concedida a prorrogação por 40 dias do prazo concedido para a entrega dos documentos solicitados, tais como os livros de Registro de Saídas de Mercadorias, Apuração do ICMS e Controle de Estoque da TRIKEN S/A e da CPC de Alagoas.

O diligente da ASTEC, emite o Parecer nº 049/00 e elabora diversos demonstrativos, às fls. 1361 a 1363, concluindo que "considerando os elementos apresentados pelo contribuinte, observo que os créditos relativos ao "retorno de armazenagem" seriam anulados se os débitos pelas "devoluções de empréstimos" fossem na mesma data, no mesmo valor e especificação das mercadorias. Entretanto, as operações de "retorno de armazenagem" e devolução de empréstimos", embora estejam documentados pelo contribuinte, não foram realizadas simultaneamente, ocorrendo escrituração nos livros fiscais do autuado referente aos créditos fiscais em datas distintas dos débitos do imposto, relativamente a cada operação e os respectivos estoques não foram comprovados pelo autuado".

Conclui dizendo que os estoques existentes à época deveriam ser analisados, mas não pôde efetuar essa verificação pois o autuado informou que não dispunha dos livros Registro de Controle da Produção e do Estoque e Registro de Inventário daquela época.

O autuado, cientificado da diligência manifesta-se nos autos, às fls.1470 a 1478, nos seguintes termos:

1. que as operações foram meramente escriturais, não havendo movimentação física das mercadorias, a não ser no momento de sua exportação.
2. ressalta que o presente processo já fora objeto de uma diligência pelo DICO, onde concluiu o autor que o demonstrativo levantado na autuação “registrou algumas falhas”, e que concluiu pela inexistência de ofensa ao art. 98 do RICMS/89.
3. refuta a conclusão da última diligência de que créditos relativos ao “retorno de armazenagem” seriam anulados se os débitos pelas “devoluções de empréstimos” fossem na mesma data. Assim, que há de se considerar a ausência de previsão legal de simultaneidade de operações de débitos e créditos do ICMS, para aceitação de sua conta corrente. Enfatiza também que, se no momento da exportação, Camaçari pudesse devolver o produto, não precisaria recorrer ao empréstimo de Alagoas, e esta exigência fere o princípio da razoabilidade do direito.
4. afirma que tanto o relatório do DICO, quanto o atual Parecer afastam todos os fundamentos e conclusões da autuação, e que este fundamento da repercussão financeira, não tendo sido objeto do lançamento, não pode ser objeto da decisão.
5. quanto aos estoques, em que não foi possível o seu exame, alega que esta observação é inteiramente despicienda. “Primeiramente, porque se, como já se comprovou, as operações foram legais e tributariamente bem conduzidas e acobertadas, nada viria a ser acrescentado pela verificação dos estoques, dado absolutamente indiferente à elucidação da legalidade das operações; em segundo lugar porque, não tendo este aspecto sido objeto da autuação, não poderia, agora, vir a constituir agravante ou causa de penalidade para a requerente e, finalmente e ainda como uma consequência de não ter sido objeto da autuação, pela inexigibilidade de sua comprovação, em virtude da fluência do prazo decadencial.”
6. Diz que não houve benefícios para o autuado nem prejuízos para o fisco baiano.

A presente Relatora diligencia o PAF à ASTEC, (fl.1490), para que com relação ao item 1, o autuado seja intimado a apresentar os seguintes documentos:

1. as notas fiscais emitidas pela CPC Alagoas, de simples remessa, para acompanhar os produtos até o Porto de Maceió ou de Recife, para fins de exportação, conforme manifestação do próprio autuado (fls. 1070 a 1092);
2. os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, ou outro documento de frete, emitidos, pela CPC de Alagoas, para acobertar o transporte dos produtos a serem exportados daquela empresa para o Porto de Maceió ou de Recife;
3. os documentos de exportação, emitidos pelo autuado, relativamente aos produtos “emprestados” pela CPC de Alagoas, cujo embarque, para o exterior, ocorreu nos portos acima mencionados;
4. os documentos que comprovem o embarque para o exterior, nos portos de Maceió e Recife, dos produtos emprestados pela CPC de Alagoas, tais como: pagamento de capatazia, armazenagem, carga, despachante etc;
5. outros documentos que entender necessários à comprovação de que os produtos embarcaram para o exterior e foram oriundos da CPC Alagoas.

Pede que a final, à vista dos documentos acima e em cotejo com as notas fiscais de “Empréstimo”, de “Remessa para Armazenagem”, de “Retorno de Armazenagem”, de “Devolução de Empréstimo” e de “Exportação para o Exterior”, o diligente verifique se, em cada operação, os produtos exportados foram efetivamente retirados do estabelecimento da CPC Alagoas ou do estabelecimento do autuado.

O diligente em atendimento ao solicitado informa, às fls. 1494 a 1498, o que segue:

“Ao ser intimada para comprovar as saídas efetivas das mercadorias que foram objeto de empréstimos e armazenagem na CPC-AL e a efetiva operação de exportação, fl.1491, a autuada alegou não possuir nenhum documento relativo ao transporte da CPC-AL para o embarque nos portos de Recife-PE e/ou Maceió-AL. A autuada, no entanto, apresentou a esta fiscalização algumas Notas Fiscais de operação de “Simples Remessa” emitidas pela CPC-AL, para embarque e exportação, que acompanharia as mercadorias até o porto.

Não obstante, a autuada alega que a maioria das operações entre a CPC-AL, e o porto, relativamente às mercadorias “emprestadas” a CPC-BA, eram acobertadas com a Nota Fiscal de exportação da Bahia para o exterior, com a menção de que as aludidas mercadorias seriam retiradas no estabelecimento da CPC –AL, para o porto de embarque.

Para comprovar a efetiva saída para o exterior, a autuada apresentou a esta fiscalização os documentos referentes aos processos de exportação, tais como Registro de Operações de Exportação e Importação do SISCOMEX, Invoices, Packing List, Certificados de Origem, Certificados de Qualidade e Quantidade, Bills of Landing, Certificados de Inspeção, Notas Fiscais de Serviços de Assessoria para Importação, Exportação e Armazenagem, Contratos de Exportação, dentre outros [...].

Ao examinar os documentos apresentados [...], observou que para cada operação de empréstimo, que originou a presente autuação (sob a acusação de transferência irregular de crédito fiscal, havia uma operação de devolução de empréstimo, que gerou um débito fiscal de igual valor. Ademais, para cada operação de devolução de remessa para armazenagem, que gerou crédito fiscal para a CPC-BA, havia uma saída anterior de remessa para armazenagem da CPC-BA / CPC-AL, no mesmo valor.

[...] verificou-se que a falta de anulação do débito fiscal, através de nota fiscal da CPC-AL, foi superior à manutenção da CPC-BA, conforme se pode observar dos docs. de fls. 1.499 a 1.519.

Por outro lado, constatamos a existência de lapso temporal entre os lançamentos dos créditos fiscais decorrentes dos empréstimos e dos débitos fiscais relativos às devoluções de empréstimos, em períodos superiores a um mês, como é o caso da operação simbólica de empréstimo realizada através da Nota Fiscal n.º 9760, de 30.01.90, cuja devolução de empréstimo ocorreu através das Notas Fiscais 15245, de 03.08.90, e 1649 de 31.08.90, fl.1500. Também foram constatados intervalos superiores a dois anos, conforme a operação de empréstimo relativa à Nota Fiscal 1169, de 26.09.91, cuja devolução de empréstimo ocorreu em 31.05.94, através da Nota Fiscal n.º 75614, fl.1.512”.

O diligente corrige alguns equívocos do autuante no levantamento fiscal, como também reconstitui a conta corrente fiscal, excluindo os créditos e os débitos decorrentes das operações de circulação de mercadorias, e constata que efetivamente, o autuado recolheu imposto a menor, nos meses de setembro, outubro e novembro de 1991, e março, abril, agosto e setembro de 1992, nos valores de Cr\$ 43.043.649,64, Cr\$ 4.908.815,24, Cr\$ 96.961.478,12, Cr\$ 1.467.484.004,79 e Cr\$ 1.194.488.860,16 respectivamente, conforme demonstrativos anexos de fls. 1.520 a 1536.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, fls.1586 a 1596, contradita-o com os seguintes argumentos:

1. salienta que este é o terceiro parecer solicitado e entende que a insistência na obtenção de reiteradas opiniões técnicas seja fruto da perplexidade do julgador diante da conclusão que se lhe apresenta de que este lançamento foi fruto de erro.
2. ressalta que o julgador, não pode decidir um processo com fundamento em infração diversa daquela objeto do lançamento originário, sob pena de nulidade absoluta da decisão.
3. que a desconsideração de débitos de ICMS correspondentes a operações comprovadamente realizadas e sustentadas pelas Notas Fiscais e respectivos lançamentos nos livros próprios é inadmissível, além de constituir evidente desrespeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS.
4. aponta que o Parecer 300/2001, descaracteriza a alegação de inexistência de circulação de mercadoria, de simulação de operações, com o único fito de transferir créditos de um estabelecimento em outro estado para o estabelecimento autuado.
5. considera impossível, ante a robusta prova dos autos manter-se a tese de simulação de operações mercantis com o único fito de transferir créditos de uma empresa para outras.
6. argumenta que toda a operação de empréstimos criada pela requerente tinha fulcro na necessidade de dar cumprimento a compromissos de exportação. Entre os incentivos conferidos às exportações de produtos industrializados, encontra-se a possibilidade de manutenção dos créditos decorrentes das anteriores aquisições. Aduz que isto significa que, ao devolver o empréstimo, com o indispensável destaque do imposto, a requerente anulou esta vantagem, de que deixou de aproveitar-se.
7. entende que transpira do Parecer 300/2001, a convicção de que não praticou a infração atribuída na autuação, mas a tese de que teria havido prejuízo para o fisco baiano, porque as devoluções dos mútuos ter-se-iam dado, às vezes, em meses posteriores àqueles em que Camaçari os recebera, em face da inflação, a acarretar um prejuízo tributário ao Estado.

8. afirma que não há lei alguma que exija que os créditos oriundos de aquisições sejam compensados necessariamente, através de saídas ocorridas no mesmo mês.
9. cita jurisprudência do STF de não reconhecer ao contribuinte do ICMS, o direito à correção monetária dos créditos escriturais excedentes (RE n.º 245.816-3 Rel. Min. Marco Aurélio – DJU n.º 111-E de 18/06/2001).

Em sessão de julgamento de 20/02/2002, o autuado, através de sua advogada, ingressa com Memorial, que faço juntada ao presente PAF, onde esclarece os seguintes pontos da autuação na infração 1:

1. Que a Trikem S/A é o resultado da incorporação de empresas do mesmo grupo econômico, entre as quais as envolvidas no episódio em exame, que, no entanto à época de sua ocorrência constituíam duas empresas distintas: CPC Cia Petroquímica de Camaçari e sua subsidiária a CPC Cia Petroquímica de Alagoas.
2. Que a empresa CPC Camaçari, durante alguns anos, concentrou a grande maioria das exportações do grupo para o Exterior, e muitas vezes, sendo imprescindível o atendimento dos pedidos externos, pelos quais a empresa já se beneficiara com o recebimento de créditos à exportação, tomava de empréstimo à CPC de Alagoas o produto a ser exportado.
3. Esclarece as operações envolvidas desde o empréstimo da CPC Alagoas, até à devolução dos produtos pela CPC Camaçari.
4. Frisa que foram realizadas três diligências fiscais, no curso do processo, sendo uma pelo DICO e duas pela ASTEC, bem como que, embora tenham reconhecido a legalidade das operações, estimaram uma possível perda para o Fisco baiano, em decorrência do lapso de tempo decorrido, em alguns casos, entre o recebimento do bem emprestado e a sua devolução, em face da inflação monetária ocorrida no período.
5. Discorre sobre o fato gerador do tributo, o princípio da tipicidade tributária e da plena vinculação da atividade arrecadadora à norma legal. Assim, que entre outras coisas, que, para verificação da efetiva ocorrência do fato gerador de um tributo e o consequente nascimento da obrigação tributária é irrelevante a “vestimenta” jurídica que lhe tenha pretendido dar o contribuinte, o “nomen juris” adotado, importando na realidade o verdadeiro substrato jurídico econômico da situação sob exame. Salienta que o importante é verificar a realidade econômica e jurídica da situação enfocada, a fim de lhe dar os contornos tributários devidos, independentemente de seus contornos externos.
6. Afirma que, tratando-se de operações de exportação de produtos industrializados, há imunidade tributária e possibilidade de manutenção de crédito tributário decorrente da operação anterior, dado que considera relevante para o deslinde da questão em exame.
7. Diz que nas operações descritas, entre as empresas envolvidas, não houve pagamento em dinheiro, mas em espécie, isto é, os produtos adquiridos por Camaçari de Alagoas seriam pagos, e, efetivamente o foram, com outros tantos produtos de igual valor, da mesma ou de qualidade diferente.
8. Explica que quer se trate de mútuo ou troca, no momento em que Alagoas emitiu uma nota fiscal transferindo fictamente as mercadorias para Camaçari, operou-se a transferência de mercadorias, incidindo o ICMS (do qual efetivamente Alagoas se debitou) e nasceu para a adquirente, na Bahia, o direito ao respectivo creditamento. **Quando em seguida, Camaçari restituiu a mercadoria** mutuada, ou complementou a troca, nos casos em que de troca se tratou, **há nova transferência de domínio, agora com a tradição não subentendida, mas**

**fisicamente realizada**, ocorrendo nova hipótese de incidência, em que coube a Camaçari debitar-se do imposto e a Alagoas o direito de dele se creditar. (grifo não original)

9. Cita decisões do Supremo Tribunal Federal, que decidiu sobre a impossibilidade de correção monetária dos débitos e créditos escriturais do ICMS, pois depreende que o entendimento manifestado pelos diligentes é de que deveria a CPC Camaçari ter procedido à correção monetária de seus créditos, lançando a débito, na saída das devoluções dos empréstimos, os correspondentes valores corrigidos, o que salta aos olhos a impossibilidade de tal pretensão. Assim, que o que se está pretendendo agora é a incidência do ICMS, com aplicação de penalidades, sobre a correção monetária dos créditos escriturais, o que não encontra amparo na lei, nem na jurisprudência.
10. Frisa que “**o mais importante a considerar é que as operações montadas pela empresa foram fruto exclusivo de um estado de necessidade, ou seja, da absoluta premência de cumprir compromissos comerciais com o exterior e só por este motivo foram adotadas, pois, ao contrário do que afirma a autoridade lançadora, resultaram-lhe em perda de crédito fiscal, com evidente benefício para o fisco**”. (grifo original)
11. Aduz que se tivesse condições de exportar para o exterior produtos industrializados de sua própria fabricação, teria mantido os créditos referentes às aquisições de matérias primas e produtos intermediários, pois, embora imune a exportação, aproveitar-se-ia do benefício de não ser obrigada a realizar estornos. Portanto se houvesse simplesmente adquirido os produtos de Alagoas, para posterior exportação, contra pagamento em dinheiro, ter-se-ia, quando da aquisição, creditado do ICMS, crédito esse que seria mantido, mesmo após a exportação imune. Em vez disso, o que ocorreu é que ao ser obrigada a restituir os produtos a Alagoas, o autuado, viu-se forçado a debitar-se do ICMS incidente sobre esta operação. Afirma que “**com isto, fica evidenciado que a empresa autuada perdeu o benefício do crédito, decorrente de exportação, daí decorrendo a conclusão óbvia de que nem houve vantagem para o contribuinte, muito pelo contrário, nem prejuízo para o fisco**”. (grifo original)
12. Assevera que nada viria a ser acrescentado pela verificação dos estoques, dado absolutamente indiferente à elucidação da legalidade das operações, como também por não ter sido objeto da autuação, não poderia agora vir a constituir agravante ou causa de penalidade para a requerente, e em virtude da fluência do prazo decadencial ser inexigível a sua comprovação.

Mais um Memorando é passado às mãos dos membros desta 3ª JJF, o qual também faço juntada ao PAF, constituindo-se em parte integrante do mesmo, no qual são tecidas as seguintes considerações:

1. Que a autuação não declara, expressamente, que teria havido simulação, mas que o entendimento seria de que as transferências por empréstimo não estariam acobertadas pela legislação fiscal.
2. Afirma que as operações de exportações foram reais, e que a documentação acostada ao Parecer ASTEC 0300/2001 demonstra a sua efetiva realização, sendo exportadora a CPC Camaçari e que os produtos exportados partiram para o porto exportador a partir da CPC Alagoas.
3. Portanto, que “**trata-se de operações absolutamente reais, realizadas de forma absolutamente legal, não competindo à fiscalização interferir na forma pela qual decidem os contribuintes desenvolver suas atividades, desde que daí não advenha prejuízo ao Estado**”. (grifo original)

4. Diz que levantada a suspeita de simulação, cabe a autoridade lançadora a comprovação de sua existência, pois é norma geral de direito a impossibilidade de se fazer prova negativa.
5. Assevera que é necessário que o fisco, por causa da suposta simulação, haja recebido menos imposto do que aquele que lhe seria devido, caso a simulação não se houvesse perpetrado, para que caracterizasse que determinados atos foram simulados.
6. Se for considerada a hipótese de inexistência do mútuo, seu estabelecimento teria um crédito pela aquisição de um produto a seguir exportado, crédito que seria mantido, apesar da posterior saída para exportação, por força de expressa determinação constitucional e legal e, nesta hipótese de compra e venda, dispensar-se-ia qualquer remessa de produto a Alagoas, a título de pagamento do empréstimo, a gerar um débito correspondente, pois empréstimo não teria havido.
7. Em conclusão, entende que a estratégia por ele montada “beneficiou o fisco”, em seu detimento e, portanto, a tese de simulação não tem nenhuma sustentação.

## VOTO

Preliminarmente, rejeito a preliminar de nulidade, suscitada pelo autuado, em relação às infrações 2, 3 e 4 do lançamento, pois os demonstrativos acostados pela autuante são auto-explicativos e contêm todas as informações necessárias ao entendimento do trabalho realizado.

Em decorrência da especificidade do objeto deste Auto de Infração, e na tentativa de elucidar a questão dos créditos envolvidos nas operações de circulação de mercadorias, o órgão julgador sentiu necessidade de que três diligências fossem realizadas, para que o princípio da verdade material fosse atingido (dever jurídico da Administração Tributária) e a realidade fática viesse à tona, e, deste modo, fossem os fatos valorados. Esta a razão da realização das diligências probatórias, que foram imprescindíveis para a elucidação das questões envolvidas na presente lide. A escrituração do contribuinte, prova direta pré-constituída, foi a base para a verificação dos lançamentos e das conclusões a que chegaram os diligentes.

No mérito, em relação à infração 1 da autuação, constata-se que se trata de transferência irregular de crédito de ICMS de um estabelecimento para outro, procedimento não permitido pelo RICMS/89, em diversos meses dos exercícios de 1990, 1991, 1992, 1993 e 1994.

Por se tratar de matéria extremamente complexa, faz-se necessário um exame meticoloso das argumentações apresentadas pelas partes e das provas trazidas ao processo.

O contribuinte impugnou a autuação inicialmente afirmando que foi baseada em operações efetuadas entre as empresas CPC Cia Petroquímica de Camaçari e CPC Cia Petroquímica Alagoas que, à época eram empresas independentes e não estabelecimentos distintos da mesma empresa, e que o crédito fiscal, tido como indevido e objeto da autuação, era na realidade decorrente de uma série de operações com características de "Venda de Mercadoria à Ordem", efetuada rigorosamente na forma prevista nos artigos 347 e 348 do RICMS/89.

Aduz que "a única grande diferença entre o previsto na legislação e a situação apresentada pela autuada é que, existindo participação societária entre as duas empresas (o que não caracteriza uma como filial da outra), esta operação pode ser efetuada com o pagamento em mercadoria da mesma espécie, desonerando o caixa de ambas as empresas e permitindo economia logística pela redução dos custos de transporte e armazenagem".

Afirma, ainda, que tais operações eram chamadas internamente de "operações de empréstimo" e assim, inadvertidamente, foram caracterizadas nos documentos fiscais, e que a mercadoria, em realidade, era vendida e destinada imediatamente à exportação para o exterior. Esclarece que o pagamento era efetuado, normalmente, com mercadoria distinta da originalmente remetida (embora pudesse ser da mesma natureza) caracterizando, assim, uma operação mercantil de compra e venda.

Alega que cumpriu os ditames legais relativos à modalidade de venda efetivamente praticada e que as pequenas divergências ocorridas entre as informações contidas nas notas fiscais e a previsão regulamentar, no máximo, ensejariam a aplicação de multa de caráter formal, por descumprimento de obrigação acessória. Reconhece que descumpriu os dispositivos relativos à natureza da operação (que não foram consignados) e às observações exigidas nos documentos fiscais. Ressalta que a carga tributária prevista na legislação coincide com o ICMS destacado nas diversas notas fiscais que acobertaram as operações, não havendo que se falar em ocorrência de créditos indevidos pela sua transferência não autorizada e que, ao contrário, a não utilização de tais créditos implicaria imposição de carga tributária superior àquela prevista na legislação, descumprindo-se o princípio constitucional da não cumulatividade.

Posteriormente, o autuado apresentou a esta JJF, por ocasião da primeira sessão de julgamento, um "Memorial", que ora acosta aos autos como parte integrante deste Acórdão, esclarecendo que, à época da ocorrência dos fatos geradores aqui relatados, os contribuintes envolvidos nas operações em lide "constituíam duas empresas distintas, a saber, a CPC Cia. Petroquímica de Camaçari e sua subsidiária a CPC Cia. Petroquímica de Alagoas".

Mais adiante, ressalta que o autuado, durante muitos anos, concentrou a grande maioria das exportações do Grupo para o exterior e quando não possuía em estoque o produto a ser exportado tomava emprestado da CPC de Alagoas os produtos necessários, "sem ocorrência de seu trânsito físico entre os estabelecimentos", tendo em vista que as mercadorias eram remetidas, da CPC de Alagoas, diretamente para os Portos de Recife ou Maceió e embarcadas para o exterior.

Apresenta um gráfico e descreve as operações da seguinte forma:

1. "na operação de empréstimo, CPC-Alagoas destacava o ICMS, do qual se creditava a CPC-Camaçari" (no caso, o autuado);
2. "na mesma data, CPC-Camaçari debitava-se de ICMS de igual valor, ao emitir NF de remessa de armazenagem para CPC-Alagoas";
3. "**como se vê, as operações acima descritas se anulam, não gerando qualquer consequência de natureza tributária**" (grifos originais);
4. "em seguida, quando da realização da exportação (operação imune), a partir da CPC-Alagoas, mas à ordem e por conta da CPC-Camaçari, a primeira emitia e destinava à segunda NF descritiva do 'retorno de armazenagem', com destaque do ICMS, do qual esta se creditava";
5. "**este último crédito se anulava pelo posterior pagamento do 'emprestimo', mediante a efetiva remessa, com destaque do correspondente ICMS, de produtos de Camaçari para Alagoas (este passo não se encontra desenhado no gráfico acima), o que, dependendo das condições da produção da empresa, poderia ocorrer, no mesmo mês ou nos meses subsequentes; é relevante notar que, na maioria das vezes, o produto enviado de Camaçari para Alagoas, não era exatamente idêntico ao que de lá recebera, possuindo diferentes especificações**" (grifos não originais);

6. “também neste caso, as operações descritas nos dois últimos itens se anulam (grifos originais)”.

Discorre sobre a ausência de prejuízo para o fisco e de benefício para si, em decorrência das operações de mútuo realizadas, haja vista que todos os créditos foram anulados pelos subsequentes débitos fiscais.

Aduz que “as operações montadas pela empresa foram fruto exclusivamente de um estado de necessidade” e se tivesse “condições de exportar para o exterior produtos industrializados de sua própria fabricação teria mantido os créditos referentes às aquisições de matérias primas e produtos intermediários, pois, embora imune a exportação, aproveitar-se-ia ela do benefício de não ser obrigada a realizar estornos”.

Conclui dizendo que “se, ao invés de montar as operações de empréstimo (mútuo) e troca, injustificadamente glosadas pelo fisco, houvesse, simplesmente, adquirido os produtos de Alagoas, para posterior exportação, contra pagamento em dinheiro ter-se-ia, quando da aquisição, creditado do ICMS, crédito esse que seria mantido, mesmo após a exportação imune. Em vez disso, o que ocorreu foi que a empresa, após o creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição dos produtos, tendo-se obrigado a restituí-los a Alagoas, viu-se forçada a, na saída dos referidos produtos, debitar-se do ICMS incidente sobre esta operação. Com isto, fica evidenciado que a empresa perdeu o benefício do crédito, decorrente da exportação, daí decorrendo a conclusão óbvia de que nem houve vantagem para o contribuinte, muito pelo contrário, nem prejuízo para o fisco” (grifos originais).

Na realização da segunda sessão de julgamento, o contribuinte apresentou a esta JJF um “Memorando”, o qual também faz parte deste Acórdão, em que afirma que, embora a autuação não tenha declarado de forma expressa a existência de simulação, ao considerar ilegais as transferências feitas a título de empréstimo, caracterizou, na verdade, uma acusação de prática de atos simulados o que, em seu entendimento, não encontra suporte legal.

Argumenta que a “legislação fiscal não estabelece que tipos de contrato podem os contribuintes realizar”, sob pena de haver uma restrição à liberdade de iniciativa, proteção garantida constitucionalmente. Entende que “desde que pago o tributo, não é dado à autoridade tributária questionar a própria existência da operação, apenas por considerá-la diferente dos padrões normais de comportamento empresarial”.

Alega que as operações de exportação para o exterior podem ser comprovadas através dos documentos acostados ao PAF, os quais, aliados às notas fiscais correspondentes “demonstram a realidade das operações, cujo caráter simulado teria sido sustentado pela autuação”, acrescentando, ainda, que “trata-se, portanto, de operações absolutamente reais, realizadas de forma absolutamente legal, não competindo à fiscalização interferir na forma pela qual decidem os contribuintes desenvolver suas atividades, desde que daí não advenha prejuízo ao Estado” (grifos originais).

A partir daí, o autuado discorre, mais uma vez, sobre a inexistência de prejuízo para o Estado da Bahia e de benefício para si, apresentando os seguintes argumentos:

1. preliminarmente, cabe à autoridade lançadora a comprovação da existência de simulação, uma vez que “foge à boa prática jurídica o transferir-se ao contribuinte o ônus de comprovar que as operações por ele realizadas e regularmente lançadas em sua escrita comercial e fiscal não sejam simuladas, apenas porque não se tratam de operações de natureza corriqueira”, tendo em vista que é “norma geral de direito a impossibilidade de se fazer prova negativa”;

2. “a caracterização da simulação supõe a (i) prática de uma ato jurídico por outro, que constituiria o verdadeiro negócio jurídico e (ii) que esta substituição de um ato por outro se faça simultaneamente para prejudicar terceiro e trazer um benefício ao autor da simulação”;
3. se for considerada a hipótese de inexistência do mútuo, seu estabelecimento teria um crédito pela aquisição de um produto a seguir exportado, crédito que seria mantido, apesar da posterior saída para exportação, por força de expressa determinação constitucional e legal e, nesta hipótese de compra e venda, dispensar-se-ia qualquer remessa de produto a Alagoas, a título de pagamento do empréstimo, a gerar um débito correspondente, pois empréstimo não teria havido;
4. em conclusão, entende que a estratégia por ele montada “beneficiou o fisco”, em seu detimento e, portanto, a tese de simulação não tem nenhuma sustentação.

Portanto, de todo o exposto nos autos, verifica-se que o cerne da questão, ora em análise, é a determinação da existência real ou simulada das operações de “empréstimos ou mútuos”, como indicado nas Notas Fiscais, entre o autuado e a empresa CPC-Alagoas.

Discordo da manifestação do contribuinte, quando afirma que “foge à boa prática jurídica o transferir-se ao contribuinte o ônus de comprovar que as operações por ele realizadas e regularmente lançadas em sua escrita comercial e fiscal não sejam simuladas, apenas porque não se tratam de operações de natureza corriqueira”, tendo em vista que é “norma geral de direito a impossibilidade de se fazer prova negativa”.

Entendo que, mais que um direito, é um dever da Fiscalização exigir a prova material da existência **real** das operações efetuadas pelo contribuinte, mesmo quando revestida das formalidades legais, e mais ainda quando fogem à prática corriqueira de negócios, como é o caso dos autos.

No caso presente, foram realizadas quatro diligências, por fiscais estranhos ao feito, justamente objetivando recolher a prova material de que as operações realizadas, a título de empréstimo ou mútuo, efetivamente existiram no mundo real ou foram fruto de uma simulação.

O primeiro diligente, às fls.1054 a 1056, analisou as operações realizadas entre as empresas CPC Camaçari e CPC Alagoas e concluiu que “as operações acima ocasionam uma real e indevida transferência de crédito fiscal, que permanece na empresa favorecida até quando seja conveniente. Em seguida, a título de pagamento, é feita a devolução do referido crédito.”

O segundo diligente, às fls.1098 a 1100, frisou que todas as operações eram simbólicas e que ocorriam pelo mesmo valor, mesmo sendo período de inflação alta e a ocorrência em meses distintos, exceto as operações de exportação, quando ocorria a efetiva circulação das mercadorias conforme comprovação documental.

O terceiro diligente, às fls. 1361 a 1383, concluiu que "considerando os elementos apresentados pelo contribuinte, observo que os créditos relativos ao "retorno de armazenagem" seriam anulados se os débitos pelas "devoluções de empréstimos" fossem na mesma data, no mesmo valor e especificação das mercadorias. Entretanto, as operações de "retorno de armazenagem" e "devolução de empréstimos", embora estejam documentados pelo contribuinte, não foram realizadas simultaneamente, ocorrendo escrituração nos livros fiscais do autuado referente aos créditos fiscais em datas distintas dos débitos do imposto, relativamente a cada operação e os respectivos estoques não foram comprovados pelo autuado".

Em resposta à solicitação do então Relator - se o autuado possuía em estoque as mercadorias que tomou emprestado no momento de sua ocorrência -, o diligente informou que não pôde efetuar essa verificação, pois o autuado declarou que não dispunha dos livros Registro de Controle da Produção e do Estoque e Registro de Inventário daquela época.

Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do contribuinte quando mantidos com observância das formalidades legais (art. 8º, DL 486/69). A prova é tão importante para o processo que, sem ela, este não poderia subsistir (quem não pode provar nada tem), e neste caso, torna-se relevante a questão dos estoques, já que a premissa maior da defesa partiu de que o autuado necessitou recorrer às “operações de empréstimos” de mercadorias para exportação, por não possuir quantidade suficiente em seu estoque. Entendo que não procede, portanto, a alegação da defesa de que “nada viria a ser acrescentado pela verificação dos estoques”, e de que este dado seria absolutamente indiferente à elucidação da legalidade das operações.

O quarto diligente, às fls. 1494 a 1498, por sua vez, afirmou que “ao ser intimada para comprovar as saídas efetivas das mercadorias que foram objeto de empréstimos e armazenagem na CPC-AL e a efetiva operação de exportação, fl.1491, a autuada alegou não possuir nenhum documento relativo ao transporte da CPC-AL para o embarque nos portos de Recife-PE e/ou Maceió-AL”.

Além das informações prestadas pelos diligentes, verifica-se que não existe no processo, nenhum documento, tal como Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, carimbos dos Postos Fiscais do percurso, indicação nas notas fiscais da empresa transportadora, registro de baixa do estoque das mercadorias etc., que comprove a *efetiva* saída das mercadorias, do estabelecimento do autuado para a empresa CPC-Alagoas, como “pagamento pelos empréstimos” anteriormente tomados.

Ademais, também não foi acostada aos autos a documentação concernente à movimentação física dos produtos da CPC-Alagoas para os Portos de Recife e Maceió (como os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas), nem foram anexados os documentos que comprovariam o embarque dos produtos saídos daquele estabelecimento, como, por exemplo, despesas com arqueação, armazenagem, capatazia etc.

Sendo assim, não obstante o fato de que as notas fiscais, relativas aos referidos “empréstimos” e “pagamentos de empréstimo”, encontrarem-se perfeitas do ponto de vista formal, constata-se que em nenhum momento foi feita a comprovação de que tais operações existiram no mundo fático, tudo levando a crer que foram realizadas apenas com o intuito de transferir, de forma irregular, créditos de ICMS de um estabelecimento para outro.

O autuado argumenta que tais créditos fiscais foram anulados pelos respectivos débitos, entretanto, deve-se ressaltar que as notas fiscais com o destaque do imposto somente eram emitidas *meses* após o recebimento dos créditos e, em alguns casos, em até *dois anos*, (conforme informado pelos diligentes) o que, numa época de inflação galopante, à taxa mensal de 40%, gerava um expressivo ganho financeiro ao contribuinte e uma perda consequente ao Estado da Bahia, tendo em vista que, quando ocorria o débito do ICMS, muitas vezes seu valor monetário se revelava insignificante.

Ademais, outro ganho a ser considerado numa operação de empréstimo, como a descrita neste lançamento, poderia ser o fato de que, se houvesse uma simples operação de compra e venda entre as empresas envolvidas, o acréscimo no faturamento na CPC-Alagoas certamente

repercuciria no pagamento de tributos como a COFINS e o PIS, o que seria bastante inconveniente para o Grupo Empresarial.

Outro ponto a ser considerado se refere ao argumento do contribuinte de que “as operações montadas pela empresa foram fruto exclusivamente de um estado de necessidade” e se tivesse “condições de exportar para o exterior produtos industrializados de sua própria fabricação teria mantido os créditos referentes às aquisições de matérias primas e produtos intermediários, pois, embora imune a exportação, aproveitar-se-ia ela do benefício de não ser obrigada a realizar estornos”.

A esse respeito, deve ser analisada a legislação, vigente à época dos fatos geradores, para melhor esclarecimento:

Preliminarmente, deve-se ressaltar que, de acordo com as notas fiscais acostadas ao PAF, o autuado fabricava e exportava para o exterior, à época dos fatos geradores, o produto “CLORETO DE POLIVINILA PVC, classificado na NBM 3904.10.0100”, o qual, de acordo com o Anexo 7 do RICMS/89, se inseria na posição 3904 e era considerado produto semi-elaborado, com redução de 100% de base de cálculo nas exportações para o exterior, não havendo a alegada imunidade, em vista da legislação então em vigor.

Do compulsar dos documentos acostados ao PAF, verifico que as notas fiscais emitidas para acobertar as operações em lide, informam no seu corpo “ICMS BASE DE CÁLCULO REDUZIDA EM 100% - CONVÊNIO ICM 07/89”.

O tratamento tributário a ser dispensado aos produtos industrializados e aos produtos semi-elaborados está contido na Carta Constitucional de 1988, que prevê, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, que as exportações de produtos industrializados são imunes à tributação do ICMS, tendo sido excluídos, todavia, os produtos semi-elaborados definidos, como tal, em lei complementar.

O Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, fixou normas para regular provisoriamente o ICMS e dispôs no artigo 3º, inciso I, que o imposto não incide sobre operação que destine ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, assim considerados nos termos dos §§ 1º e 3º. Por sua vez, o parágrafo 1º deste artigo define semi-elaborado, para efeito do inciso I, e determina no § 3º do mencionado artigo 3º, que “Os Estados em Convênios celebrados na forma da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, definirão os níveis dos produtos referidos no § 1º, devendo o primeiro Convênio ser firmado até 25 de janeiro de 1989”.

O art. 34 do Convênio ICM 66/88, em comento, reza que:

*Art. 34 – Não se exigirá a anulação do crédito por ocasião das saídas para o exterior dos produtos industrializados constantes da lista que será definida em Convênio específico, na forma da Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975, relativamente à entrada de mercadorias para utilização como matéria-prima ou material intermediário ou secundário na fabricação e embalagem dos produtos exportados.*

Assim, os Estados e o Distrito Federal, através dos Secretários de Fazenda ou Finanças, celebraram em 27 de fevereiro de 1989, tendo em vista o disposto na LC 24/75, o Convênio ICM 09/89, que, em sua Cláusula primeira previa que, “para efeito do disposto no artigo 34 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, não se exigirá a anulação do crédito em relação à exportação dos produtos industrializados constantes da lista anexa”, com efeitos a partir de 1º de março de 1989, devendo-se salientar que o produto fabricado pelo autuado não foi

incluído na referida lista, haja vista que não se tratava de produto industrializado, mas de produto semi-elaborado.

Em sua Cláusula quinta o Convênio ICM 09/89 estipulou, ainda, que, a partir de 1º de julho de 1989, a manutenção total ou parcial de créditos far-se-ia, exclusivamente, mediante autorização em Convênio.

As exportações para o exterior de produtos semi-elaborados foram disciplinadas pelo Convênio ICM 07/89, com vigência a partir de 1º de março de 1989, através do estabelecimento da redução das bases de cálculo do imposto, de acordo com a lista a ele anexa, onde consta o produto fabricado pelo autuado (posição 3904) com a redução indicada de 100% de base de cálculo. No § 1º desta Cláusula está previsto que “a manutenção do crédito do imposto, para os efeitos desta Cláusula, é integral”.

Também foi celebrado o Convênio ICM 08/89 autorizando os Estados e o Distrito Federal a manter o tratamento tributário dispensado na legislação do ICM, exceto no tocante à manutenção e ao estorno dos créditos, em relação às operações que destinasse mercadoria ao exterior. Na Cláusula terceira, este Convênio estabeleceu que “em relação aos produtos não alcançados pelo benefício da manutenção de créditos nas operações de exportação para o exterior, os Estados poderão exigir, até 30 de junho de 1989, a anulação integral ou parcial dos créditos relativos aos insumos referidos no art. 34 do Anexo Único do Convênio ICM nº 66/88, de 14 de dezembro de 1988, utilizados na fabricação e embalagem dos produtos exportados, segundo critérios fixados nas respectivas legislações estaduais”.

O Convênio ICMS 91/89, por outro lado, estendeu, às saídas com o fim de exportação, promovidas por quaisquer estabelecimentos, dos produtos semi-elaborados, o tratamento previsto nos Convênios ICM 07/89 e 08/89 para as exportações para o exterior (isto é, redução da base de cálculo do imposto), para os seguintes destinatários no território do Brasil: empresa comercial exportadora, inclusive *Trading Companies*; armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro; outro estabelecimento da mesma empresa; consórcio de exportadores ou consórcio de fabricantes formado para fins de exportação.

A Cláusula segunda desse Convênio estabelecia, entretanto, que tal benefício somente seria concedido à empresa comercial exportadora, inclusive *Trading Companies*; outro estabelecimento da mesma empresa; consórcio de exportadores ou consórcio de fabricantes formado para fins de exportação, se o destinatário requeresse e obtivesse regime especial da Secretaria de Fazenda de seu Estado.

Na Cláusula quinta, o Convênio previa a celebração de Protocolo entre as unidades da Federação envolvidas para a aplicação do dispositivo, tendo sido efetivamente celebrado o Protocolo ICMS 27/89, que determinava, em sua Cláusula primeira, a aplicação do “tratamento tributário previsto no Convênio ICMS 91/89, de 22 de agosto de 1989, às saídas, com o fim específico de exportação, de produtos semi-elaborados, promovidas por quaisquer estabelecimentos, localizados nos territórios dos respectivos Estados para os destinatários adiante enumerados, estabelecidos no território de outro Estado signatário: I – empresa comercial que opere exclusivamente no comércio de exportação; II – empresa comercial exportadora, enquadrada nas disposições do Decreto-lei federal nº 1.248 de 29 de novembro de 1972”, devendo o estabelecimento destinatário obter, previamente, do fisco do Estado onde está localizado, o regime especial a que se refere o Convênio ICMS 91/89”.

Vale dizer que, no caso de produto semi-elaborado, o remetente passou a ter o direito de reduzir a base de cálculo nas saídas, dentro do território nacional, para os destinatários acima citados e, além disso, de utilizar o crédito relativo aos insumos utilizados na fabricação de tais produtos, desde que o destinatário possuísse regime especial concedido pelo Estado de sua localização.

Cumprindo a atribuição que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, foi editada, em 15 de abril de 1991, a Lei Complementar nº 65/91, a qual, definia os produtos semi-elaborados que podiam ser tributados pelos Estados e pelo Distrito Federal, quando de sua exportação para o exterior, e atribuiu ao CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), o encargo de elaborar a lista de produtos industrializados semi-elaborados, atualizando-a sempre que necessário.

Em seu artigo 3º, a Lei Complementar nº 65/91 determinava que “não se exigirá a anulação do crédito relativo às entradas de mercadorias para utilização como matéria prima, material secundário e material de embalagem, bem como o relativo ao fornecimento de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados ao exterior”.

O parágrafo único do artigo 3º apresentava a seguinte redação: “Para os efeitos deste artigo, equipara-se a saída para o exterior a remessa, pelo respectivo fabricante, com o fim específico de exportação de produtos industrializados com destino a: I – empresa comercial exportadora, inclusive “Tradings”, ou outro estabelecimento do fabricante; II – armazém alfandegado; III – outro estabelecimento, nos casos em que a lei estadual indicar”.

Em 16 de maio de 1991 foi ratificado o Convênio ICMS nº 15/91, regulamentando a Lei Complementar nº 65/91, o qual estabeleceu, em sua Cláusula segunda, a aplicabilidade da Lista anexa ao Convênio ICM 07/89, manteve a redução de base de cálculo nos percentuais indicados na referida Lista de produtos semi-elaborados (Cláusula terceira) e previu, no parágrafo único da Cláusula terceira, que “nas saídas dos produtos com o benefício fiscal previsto nesta Cláusula, não se exigirá a anulação do crédito fiscal”.

Por sua vez, o RICMS/89, em seu artigo 101, inciso I, previa a manutenção do crédito fiscal, nas exportações de produtos para o exterior, da seguinte forma:

Redação vigente até 28/05/91:

*Art. 101 – Não se exigirá o estorno do crédito do ICMS relativo:*

*I - às entradas de mercadorias para utilização, como matéria-prima, material secundário e material de embalagem, na fabricação de produtos industrializados constantes nos Anexos 7 e 8 destinados a exportação para o exterior, observado o disposto no parágrafo único deste artigo (Lei Compl. nº 65/91; Convs. ICM 8/89 e 9/89; e Conv. ICMS 15/91)”.*

Redação vigente de 29/05/91 até 23/09/92:

*Art. 101 – Não se exigirá o estorno do crédito do ICMS relativo:*

*I - às entradas de mercadorias para utilização como matéria-prima, material secundário e material de embalagem, bem como ao fornecimento de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros na fabricação e transporte de produtos industrializados constantes nos Anexos 7 e 8 destinados a exportação para o exterior, observado o disposto no parágrafo único deste artigo (Lei Compl. nº 65/91; Convs. ICM 8/89 e 9/89; e Conv. ICMS 15/91)”.*

Redação vigente de 24/09/92 até 29/01/96:

*Art. 101 – Não se exigirá o estorno do crédito do ICMS relativo:*

*I - às entradas de matéria-prima, material secundário e material de embalagem, bem como aos serviços prestados por terceiros, na fabricação e transporte de produtos industrializados ou semi-elaborados constantes nos Anexos 8 e 7, respectivamente, destinados a exportação para o exterior, observado o disposto no parágrafo único deste artigo (Lei Compl. nº 65/91; Convs. ICM 8/89 e 9/89; Convs. ICMS 15/91 e 66/92)."*

Entretanto, o Estado de Minas Gerais, inconformado com as perdas que poderiam advir da permissão para manutenção de créditos fiscais, inserida no artigo 3º, caput e seu parágrafo único, interpôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 600/2 contra o mencionado dispositivo, junto ao Supremo Tribunal Federal, o qual deferiu liminar para suspender a sua eficácia em 19/06/92. A partir desta data, portanto, os Estados ficaram desobrigados de acatar a manutenção dos créditos fiscais na fabricação de produtos semi-elaborados destinados ao exterior ou, dentro do território do Brasil, às empresas relacionadas no parágrafo único do artigo 3º da Lei Complementar nº 65/91.

Somente com o julgamento do mérito da ADIN nº 600/2, em 30/06/95, pela improcedência da ação e pela declaração de constitucionalidade dos citados dispositivos, restabeleceu-se a manutenção do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias para utilização como matéria prima, material secundário e material de embalagem, bem como o relativo ao fornecimento de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados ao exterior, bem como as remessas para: I - empresa comercial exportadora, inclusive "Tradings", ou outro estabelecimento do fabricante; II – armazém alfandegado; III – outro estabelecimento, nos casos em que a lei estadual indicar.

Assim, dos dispositivos acima mencionados e do exposto acima, pode-se inferir, à época dos fatos geradores aqui relatados, que:

1. os produtos industrializados, quando exportados para o exterior, possuíam imunidade e, portanto, não podiam sofrer tributação pelo ICMS. Além disso, de acordo com o artigo 34 do Convênio ICM 66/88, *não se exigia a anulação do crédito por ocasião de sua saída para o exterior, relativamente à entrada de mercadorias para utilização como matéria-prima ou material intermediário ou secundário na fabricação e embalagem dos produtos exportados;*
  2. os produtos industrializados semi-elaborados, por seu turno, eram normalmente tributados, mas, por força do Convênio ICM 07/89, a partir de 01/03/89 passaram a usufruir de redução na base de cálculo do imposto, nas saídas para o exterior, de acordo com os percentuais constantes em Lista anexa ao referido Convênio – ressalte-se que o produto fabricado pelo autuado, como já mencionado, se inseria no conceito de semi-elaborado, com redução de 100% da base de cálculo nas exportações para o exterior;
- 2.1 é importante salientar que o benefício da redução de base de cálculo se estendia, também, às remessas interestaduais de produtos semi-elaborados para os destinatários elencados no Convênio ICMS 91/89, com a regulamentação prevista no Protocolo ICMS 27/89, quais sejam: "I – empresa comercial que opere exclusivamente no comércio de exportação; II – empresa comercial exportadora, enquadrada nas disposições do Decreto-lei federal nº 1.248 de 29 de novembro de 1972", devendo o estabelecimento destinatário obter, previamente, do fisco do Estado onde está localizado, o regime especial a que se refere o Convênio ICMS 91/89;

2.2 em relação aos créditos fiscais, o § 1º da Cláusula primeira do Convênio ICM 07/89 previa que “a manutenção do crédito do imposto, para os efeitos desta Cláusula, é integral”;

2.3 a partir de 15/04/91, a Lei Complementar nº 65/91, em seu artigo 3º, determinava que “não se exigirá a anulação do crédito relativo às entradas de mercadorias para utilização como matéria prima, material secundário e material de embalagem, bem como o relativo ao fornecimento de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados ao exterior”, equiparando-se, para os efeitos deste artigo, a saída para o exterior, a remessa, pelo respectivo fabricante, com o fim específico de exportação, de produtos industrializados com destino a: I – empresa comercial exportadora, inclusive “Tradings”, ou outro estabelecimento do fabricante; II – armazém alfandegado; III – outro estabelecimento, nos casos em que a lei estadual indicar”;

2.4 no período de 19/06/92 a 30/06/95, o artigo 3º e seu parágrafo único da Lei Complementar nº 65/91 teve a sua eficácia suspensa pelo STF, não havendo previsão legal para a manutenção de créditos fiscais na fabricação de produtos semi-elaborados destinados ao exterior ou às empresas indicadas no parágrafo único do artigo 3º, dentro do território nacional.

Dessa forma, entendo que o autuado, ao fabricar e exportar seu produto para o exterior, gozava da redução de 100% na base de cálculo do ICMS e lhe era assegurado o direito de manter os créditos fiscais referentes às entradas de matérias primas, materiais secundários e material de embalagem, bem como aos serviços prestados por terceiros, na fabricação e transporte do produto, apenas no período de 01/03/89 a 18/06/92. Não obstante isso, o Estado da Bahia, através do RICMS/89, admitiu a manutenção do crédito fiscal relativamente aos *insumos* utilizados na fabricação de produtos semi-elaborados, nos mesmos moldes definidos na Lei Complementar nº 65/91.

Resta analisar qual seria o tratamento tributário se o contribuinte, ao invés de montar as operações de “empréstimo” e “devolução de empréstimos”, tivesse efetuado uma simples operação de compra e venda de mercadorias à ordem, com o fim de exportação, junto à empresa CPC-Alagoas.

Da análise dos documentos acostados ao PAF, vê-se, inicialmente, que o produto exportado para o exterior, através da CPC Alagoas, é o mesmo objeto da operação de empréstimo - “CLORETO DE POLIVINILA PVC, classificado na NBM 3904.10.0100”, portanto, um produto industrializado semi-elaborado, uma vez que não sofreu nenhum processo de transformação no estabelecimento baiano.

Em face da legislação multicitada, como o fabricante era o estabelecimento situado em Alagoas (CPC-Alagoas), poderiam ocorrer duas situações:

1. a CPC-Alagoas poderia vender o produto semi-elaborado para a CPC-Camaçari (o autuado), com o fim específico de exportação e, nesse caso, o remetente (CPC-Alagoas) faria jus à redução de base de cálculo de 100% e poderia utilizar o crédito fiscal das matérias primas, materiais secundários, material de embalagem, energia elétrica e serviços de transporte utilizados na fabricação da mercadoria e o autuado (destinatário) não utilizaria nenhum crédito fiscal, uma vez que não haveria destaque do imposto nas notas fiscais;

2. ou a CPC-Alagoas poderia vender o produto semi-elaborado para a CPC-Camaçari (o autuado), *sem* o fim específico de exportação, tributando normalmente a operação. Neste caso, o autuado (destinatário) poderia utilizar, como crédito fiscal, o ICMS destacado na nota fiscal e, ao exportar o produto para o exterior, seria obrigado a efetuar o estorno do referido crédito fiscal, tendo em vista que não foi o estabelecimento fabricante e, ao adquirir a mercadoria, não conhecia, de antemão, se sua destinação seria o mercado interno ou o exterior.

Por força do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, da ADIN nº 600/2 impetrada contra a Lei Complementar nº 65/91, foi acrescentado, em 02/12/94, através da Alteração nº 63 (Decreto nº 3.763/94) o inciso II ao artigo 101 do RICMS/89, com efeitos retroativos a abril de 1991 e com a seguinte redação:

*Art. 101 – Não se exigirá o estorno do crédito do ICMS relativo:*

*II – às entradas, no estabelecimento, de produtos semi-elaborados (Anexo 7) que venham a ser por ele exportados para o exterior (Conv. ICMS 15/91).*

Assim, na época em que foram montadas as operações de empréstimo e devolução de empréstimos, isto é, *antes* do julgamento pela constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 65/91, seria bastante interessante ao contribuinte a realização de tais “empréstimos”, ao invés da operação de compra e venda, não podendo ser aceita a argumentação defensiva de que seu estabelecimento teria um crédito pela aquisição de um produto a seguir exportado, uma vez que, somente em 1994, tal direito foi reconhecido.

Em resumo, constata-se que o período compreendido no Auto de Infração vai de 1990 a 1994, entretanto, apenas em 1994, consolidou-se o entendimento da manutenção do crédito do ICMS relativo às entradas de produtos semi-elaborados que viessem a ser exportados para o exterior. Mesmo que a autorização da manutenção do crédito ou da não exigência do estorno de crédito do ICMS, tenha retroagido a abril de 1991, esta decisão só foi formulada em 1994, e o autuado não poderia ter mantido, à época dos fatos geradores e das operações, os créditos fiscais, eis que não autorizado pela legislação do ICMS.

Ultrapassada essa questão, entendo que não ficou comprovada a realização, no mundo fático, das operações denominadas “empréstimo” e devoluções de empréstimo” e deve ser exigido o imposto pela transferência irregular de crédito fiscal, haja vista que foi integralmente demonstrada a caracterização da simulação pela prática de um ato jurídico por outro, que constituiria o verdadeiro negócio jurídico e pela constatação de um prejuízo ao Estado da Bahia e de um benefício ao autor da simulação – no caso, o autuado.

Buscando o auxílio da doutrina, Sacha Calmon Navarro Coêlho, comentando os critérios de Sampaio Dória (Elisão e Evasão Fiscal – SP) e de Alberto Pinheiro Xavier ( O Negócio Indireto em Direito Fiscal – Lisboa), relata que:

*“A evasão omissiva própria ocorre quando:*

*a) intencionalmente o contribuinte omite dados, informações e procedimentos que causam a oclusão, a diminuição ou o retardamento do cumprimento do dever*

*tributário (sonegação) e b) não intencionalmente o contribuinte obtém os mesmos resultados por ignorar a lei ou o dever fiscal. As duas espécies de diferenciam pela presença do dolo específico na primeira e pela inexistência na Segunda. A evasão comissiva ilícita dá-se nas hipóteses de fraude, simulação e conluio, que são ações unilaterais ou bilaterais voltadas ao escopo de alterar a realidade com o fito de não pagar o tributo ou retardar o seu pagamento (falsificação de documentos, notas fiscais valores, negócios, etc.)*

*Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferencia: a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio.[..] Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após a sua ocorrência”.*

Gilberto de Ulhôa Canto, tece comentários oportunos a respeito do tema (obra acima citada, p.305/307):

*A diferença entre evasão e elisão, com os sentidos vocabulares que a sentença lhes dá, começa a ser feita a partir das constatações precedentes. Sendo ex-lege, a obrigação tributária principal somente pode resultar da norma (não é por outro motivo que a designa ex-lege), como está claramente dito na Constituição em mais de um lugar (art. 5º, II, e art. 150, I) e no Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 – CTN, art. 97). Nenhum contribuinte tem obrigação de pagar imposto que a lei não prevê, ou maior do que por ela previsto; isso, porque em o fazendo, além de sofrer lesão patrimonial sem justa causa estaria coadjuvando na infração à ordem constitucional. Uma primeira verificação a fazer consiste, pois em apurar se a conduta do contribuinte que o leva a não pagar imposto, pagar menos imposto ou pagar imposto mais tarde, importa em violação de direito da Fazenda Pública, ou seja contrapõe-se a um comando legal que o torne obrigado ao tributo evitado, reduzido ou cuja satisfação é retardada.*

*É por isso que o contribuinte tem o direito de alterar os passos da sua vida, dos seus negócios, atos e patrimônio, visando apenas a evitar ou economizar tributos, desde que o faça sem violar o direito da Fazenda Pública, o que quer dizer que a liberdade de conduta existe antes que se materialize, em relação a ele, o fato gerador previsto pela hipótese legal de incidência. É claro que, para estar nessa posição de livre escolha o contribuinte não poderá, por outro lado, violar qualquer norma legal. Por exemplo, se ele arruma seus negócios antes de surgir para ele o fato gerador, mas pratica ato simulado, é evidente que a Fazenda Pública não pode ter a concretização do seu direito ao aperfeiçoamento do fato gerador obstado por aquele negócio, pois como terceiro goza de proteção legal contra os efeitos do ato viciado. Do mesmo modo, se o contribuinte age antes do fato gerador mas infringe norma legal ao concretizar sua ação, como falsificando documento ou sonegando, pratica ato a que estava obrigado antes mesmo do fato gerador, sua conduta será qualificada como evasão, e não como elisão.*

Entendo, ainda, ser imprópria a discussão se há previsão legal definidora da “repercussão financeira”, como fato gerador do ICMS. Claro que na hipótese não se trata de fato gerador, posto que a lei tributária assim não o define. O fato gerador do ICMS, em sentido genérico, é a

realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte de natureza não estritamente municipais, por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores. A forma de apuração do ICMS, é a cadeia débito/crédito que determina a base de cálculo do imposto, recolhido em decorrência de saídas e entradas das mercadorias em determinado período de tempo (mensal). A apuração dos créditos faz parte da quantificação do imposto devido, na apuração do “quantum debeatur” do ICMS. O mecanismo de apuração do ICMS deverá estar em estrita observância com o princípio da não- cumulatividade deste imposto.

Não obstante todo o exposto, a autuante cometeu um equívoco ao “glosar” os créditos fiscais e não excluir os débitos fiscais decorrentes das saídas com tributação. Tal erro foi saneado pelo quarto diligente que, após refazer o conta corrente do contribuinte (excluindo os débitos e créditos fiscais decorrentes das operações simuladas), apurou débito nos meses de setembro, outubro e novembro de 1991 e março, abril, agosto e setembro de 1992, nos valores respectivos de Cr\$43.043.649,64, Cr\$4.908.815,24, Cr\$96.961.478,12, Cr\$1.467.484.004,79 e Cr\$1.194.488.860,16, conforme demonstrativos anexos às fls. 1.520 a 1536 dos autos.

Assim, entendo que deve ser cobrada a utilização indevida de crédito fiscal, decorrente da transferência irregular de crédito fiscal, prática vedada pelo art. 98 do RICMS/89, somente nos meses em que tal utilização reduziu o saldo a recolher do ICMS, e não da forma como foi elaborada pela autuante.

Diante dos fatos apurados no decorrer da instrução do PAF, entendo que há fundamento para que este órgão julgador conclua que houve dano material ao Estado da Bahia e benefício ao autuado, como consequência do procedimento adotado por ele. Portanto, encontra-se estabelecido o nexo causal entre o comportamento do contribuinte e o prejuízo para o Erário que não teria existido se não tivesse sido adotado o referido comportamento.

Com relação à multa aplicada de 200%, esta deve ser reduzida para 150%, prevista no art. 42, inciso V, “b” da Lei nº 7.014/96, em consequência do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, c, do CTN.

Quanto à infração 2 do Auto de Infração, decorrente da falta de recolhimento de parte do ICMS devido nas importações por erro na determinação da base de cálculo, pela não inclusão das despesas aduaneiras e/ou utilização de taxa cambial diferente da regulamentar, a peça defensiva apresenta dois argumentos: a de que a apresentação da base de cálculo foi feita de forma sintética e que a autuante não levou em consideração a antecipação do pagamento do imposto em relação ao desembarque das DIs nºs.28.334 e 500.757. Verifico que os valores foram apurados e estão relacionados nas tabelas anexas ao PAF, “Demonstrativo do ICMS Devido nas Importações”, de fls.27 a 31. A base de cálculo do ICMS está de acordo com o art. 70, VIII e § 15 do RICMS/89 e da Instrução Normativa nº 110/88 e, ademais, o demonstrativo discrimina as parcelas componentes do ICMS na importação, em colunas distintas, do qual o autuado recebeu cópia, como comprova o recebimento apostado nas mesmas.

O autuante na informação fiscal esclareceu, com relação às Declarações de Importação (DI) nºs 28.334 e 500.757, que o contribuinte alegou ter antecipado o pagamento do tributo, mas apenas de parte do pagamento, e que o restante foi pago com atraso sem incidência de multa, juros de mora ou qualquer outro ônus, cabendo portanto a cobrança da diferença. O art. 70, inciso VIII e parágrafo 15 do RICMS/89, só dispensa a cobrança de qualquer diferença ou complementação, em virtude da variação cambial superveniente, desde que o tributo tenha sido recolhido com base na taxa de fechamento do câmbio do dia anterior ao pagamento.

O diligente do DICO, após análise das DIs elaborou a planilha de fl.1057, concluiu que assiste razão ao autuante, no que concordo, devendo ser mantida a exigência fiscal contida neste item.

Na infração 3, a cobrança do ICMS restringiu-se às DIs. nºs 50000119, 5000274, 5000452 e 000066, devido à falta de recolhimento do ICMS devido nas importações.

O autuado apresenta na defesa os DAEs de pagamento do ICMS incidente sobre a importação relativa à DI nº 000066, e o autuante reconhece que deve ser abatido o valor de R\$ 0,155225782 com vencimento para 13.02.92, no demonstrativo de débito do Auto de Infração.

Alega o autuado que as importações objeto das demais DIs, estão ao abrigo da isenção. Esta tese é prontamente rebatida pelo autuante, na informação fiscal, no que concordo, haja vista que a isenção concedida através do Decreto-lei nº 2324/87, refere-se a tributos federais e não está prevista no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia que, no art. 3º, inciso XL, parágrafo 11, isenta apenas as entradas de máquinas e equipamentos amparados pelo Decreto Federal nº 2433 (BENFIEX), não sendo aplicável ao caso do autuado, opinião também manifestada pelo diligente do DICO, conforme o demonstrativo de fl.1058.

A infração 4 é decorrente da falta de recolhimento de parte do ICMS devido nas importações de matérias primas através das DIs. nºs 33.002, 33.918, e 37.519.

A defesa alega que estas importações, apesar de terem sido realizadas sob o regime de “draw-back”, não foram feitas com isenção do ICMS, razão porque não tem que comprovar a aplicação integral da matéria prima importada na industrialização de PVC exportado.

O autuante esclarece que, nestas importações, demonstradas na Tabela XII, fl.32, o autuado não atendeu às exigências regulamentares quando pagou o ICMS devido na importação, porém deixou de incluir na base de cálculo as despesas aduaneiras pagas e, além disso, utilizou taxa cambial diferente da regulamentar, devendo portanto pagar a diferença do ICMS devido.

O diligente do DICO apresenta à fl. 1.059, demonstrativo em que apura que houve equívoco no cálculo do débito pela autuante, relativo ao mês de setembro. Apura que o valor correto da diferença a pagar, referente à DI nº 33.002 é Cr\$ 683.860,43 e não Cr\$ 2.335.631,46. Em consequência o valor que deve constar à fl.02, no campo “Descrição do fato”, no item IV (setembro), passa de Cr\$ 4.068.487,61 para Cr\$ 2.416.716,58. E no demonstrativo de débito, fl.03, o ICMS a recolher, relativo ao fato gerador ocorrido no dia 14/09/90, passa a ser de R\$0,2486765 (com sete casas decimais conforme a Portaria 251/94). O autuante concorda com o resultado da diligência e, em razão disso, o valor do item 07 do Demonstrativo de Débito de fl.03, relativo ao fato gerador ocorrido em 14.09.99, passa a ser de 0,24867765. Concorde com os resultados apurados, devendo a infração ser mantida com a alteração do valor acima mencionado.

No item 5, o lançamento reportou-se à falta de recolhimento do ICMS devido na importação de matéria prima, através da DI n.º 38517, sob regime drawback com suspensão de tributos, cuja matéria prima não foi aplicada na produção de PVC exportado, mas vendida pelo autuado, no mercado interno, por questão de sua conveniência.

O art. 391 e seus incisos I e II, do RICMS/89 dispõem:

*Art. 391- Até 31/12/94, são isentas do ICMS as entradas ou os recebimentos de mercadorias estrangeiras importadas sob o regime de “drawback” (LC 4/69, Conv. ICM 32/89 e sucedâneos).*

*§ 1º - O benefício previsto neste artigo.*

*I – somente se aplica às mercadorias:*

- a) beneficiadas com suspensão do IPI e do Imposto sobre a Importação;
- b) das quais resultem, para exportação, produtos arrolados nas listas anexas aos Convênios ICM 7/89 e 9/89, reproduzidas nos Anexos 7 e 8 deste Regulamento;

*II – fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, com observância das respectivas quantidades e especificações, devendo a exportação ser comprovada mediante e entrega à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Guia ou declaração de Exportação, conforme o caso, devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do Ato Concessório do regime, ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes.*

O autuado não atendeu às condições previstas na legislação para a utilização do benefício, entre elas, a que condiciona o benefício à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante do beneficiamento da matéria prima importada. Assiste, portanto, razão ao autuante, sendo legítima a exigência fiscal.

A infração 06 resultou da falta de recolhimento do ICMS devido na parcela não aplicada na produção de PVC exportado, matéria prima importada, feita através da DI nº 00785, sob regime Drawback com suspensão de tributos. Em consequência, foi nacionalizada na forma proporcional à não aplicação na produção determinada pelo índice técnico do consumo real. Os cálculos encontram-se na tabela XII, relativo ao período de julho de 1991.

O autuado, em sua peça defensiva, argumenta que os coeficientes técnicos apresentados em qualquer situação são teóricos, podendo sofrer pequenas variações em função de alterações diversas ocorridas no processo produtivo. Também insurge-se contra o demonstrativo apresentado pelo autuante, por não espelhar o coeficiente técnico real, pois não incluiu os estoques inicial e final de matéria prima em processamento, valores que alteram substancialmente o coeficiente técnico levantado no procedimento fiscal. Apresenta demonstrativo com o índice técnico real praticado, e aduz que o percentual de divergência encontrado de apenas 0,7%, é plenamente aceitável, dentro das características do processo produtivo utilizado. Afirma que, tendo a CACEX aceitado os índices de produtividade informados, e tendo comprovado as exportações correspondentes, foram baixados os compromissos de exportação respectivos, nada mais podendo ser exigido em razão dos mesmos.

Quanto à não inclusão de determinadas despesas portuárias na base de cálculo do ICMS, assevera que os dispositivos legais, que estabelecem a base de cálculo do ICMS nas importações, não apresentam uma definição do que se deve entender por despesas aduaneiras para este fim. Alega que é preciso não confundir despesas aduaneiras com despesas portuárias, haja vista que estas são gêneros dos quais aquelas são espécies, e que as únicas despesas portuárias que são aduaneiras são os tributos (impostos e taxas).

Cita o art. 108 do CTN que determina que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito públicos e a

equidade; e que considerando que a lei baiana não definiu o que se deve entender por despesas aduaneiras, o seu exato sentido pode ser encontrado na analogia com o Ato Declaratório CCA nº 115 de 31/10/86. Neste, as despesas correspondem a despesas de descarga no porto (capatazia) ou a despesas que são incorridas após a descarga da mercadoria no porto (capatazia, armazenagem, arqueação e AFRMM), e não são incluídas no valor aduaneiro da mercadoria importada.

A autuante, em sua informação fiscal, lembra que no demonstrativo do cálculo do índice consumo/produção, fl.34, nos itens 1 a 10, os valores foram apurados no relatório de controle de estoque fornecido pela própria empresa e são exatamente iguais aos constantes na tabela apresentada na peça de defesa. Os itens 11 a 15, relativos aos cálculos da quantidade produzida de PVC com o EDC consumido, são consequência dos itens anteriores. Não foi considerado o estoque inicial do EDC no mês de julho/91 porque a matéria prima importada foi desembaraçada em 12/07/91, logo este estoque referente ao final de junho/91, não contém matéria prima importada.

Verifico que as despesas aduaneiras incluídas na base de cálculo foram as nomeadas no art. 70, inciso VIII, do RICMS/89, aprovado pelo Decreto 2.460/89, tais como: adicional de frete para renovação de marinha mercante, adicional de tarifa portuária, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração e, de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a declaração de constitucionalidade ou negativa de aplicação de lei ou ato normativo emanado do Secretário da Fazenda ou do Governador do Estado.

Entendo que a exigência fiscal está em conformidade com a legislação tributária e deve ser mantida.

O autuado reconheceu os itens 7 e 8, relativos à multa por descumprimento de obrigações acessórias.

Voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração, e o Demonstrativo de Débito passa a ter a configuração abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
DATA DA OCORRÊNCIA	BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	MULTA (%)	VALOR DO DÉBITO (R\$)	INFRAÇÃO (ÍTEM)
09/10/1991	92,07197782	17	150	15,652236230	1
09/11/1991	10,50013954	17	150	1,785023720	1
09/12/1991	207,40423120	17	150	35,258719310	1
09/04/1992	705,18536520	17	150	119,881512100	1
09/05/1992	239,34481320	17	150	40,688618250	1
09/09/1992	3.139,00000000	17	150	533,630546900	1
09/10/1992	2.555,05000000	17	150	434,359585400	1
26/01/1990	0,04746000	18	50	0,008542182	3
01/03/1990	0,51373000	18	50	0,092472076	3
22/03/1990	0,02049000	18	50	0,003687935	2
26/04/1990	0,97847000	18	50	0,176124051	3
04/10/1990	0,11324000	18	50	0,020382898	2

31/10/1990	6,41081000	18	50	1,153945309	4
07/11/1990	22,99714000	18	50	4,139485215	5
22/11/1990	0,02688000	18	50	0,004838509	2
26/11/1990	0,12730000	18	50	0,022913396	2
28/11/1990	0,00561000	18	50	0,001009924	2
27/02/1991	0,04994000	17	50	0,008488989	2
08/03/1991	0,13085000	17	50	0,022244611	2
03/04/1991	0,05587000	17	50	0,009497782	2
11/06/1991	0,16570000	17	50	0,028168764	6
12/07/1991	2,27874000	17	50	0,387385025	2
16/07/1991	0,00767000	17	50	0,001303098	2
04/09/1991	0,22257000	17	50	0,037837385	2
10/10/1991	0,24755000	17	50	0,042083404	2
30/12/1991	0,02304000	17	50	0,003916585	2
13/01/1992	1,33085000	17	50	0,226245338	2
28/02/1992	0,19519000	17	50	0,033182436	2
18/03/1992	0,10238000	17	50	0,017405345	2
19/03/1992	1,68897000	17	50	0,287125004	2
08/05/1992	0,24351000	17	50	0,041397324	2
04/06/1992	0,22465000	17	50	0,038189705	2
09/07/1992	0,09055000	17	50	0,015392898	2
07/08/1992	0,00047000	17	50	0,000079571	2
11/08/1992	0,16527000	17	50	0,028095109	2
14/10/1992	0,00041000	17	50	0,000069153	2
12/11/1992	0,01074000	17	50	0,001825058	2
20/01/1993	7,01275000	17	50	1,192168109	2
25/01/1993	15,22705000	17	50	2,588597695	2
17/02/1993	9,85478000	17	50	1,675312055	2
26/02/1993	7,18390000	17	50	1,221262585	2
16/03/1993	0,34228000	17	50	0,058187931	2
23/03/1993	1,32096000	17	50	0,224563760	2
16/06/1993	14,28329000	17	50	2,428158564	2
17/06/1993	17,15968000	17	50	2,917144931	2
10/07/1993	22,53471000	17	50	3,830900716	2
15/07/1993	6,98230000	17	50	1,070699840	2
19/07/1993	9,35938000	17	50	1,591094636	2
30/08/1993	0,08830000	17	50	0,015010909	2
20/09/1993	29,87330000	17	50	5,078461818	2
30/09/1993	169,15275000	17	50	28,755967270	2
05/10/1993	4,03639000	17	50	0,686185455	2
09/11/1993	112,88212000	17	50	19,189960000	2
12/11/1993	40,93307000	17	50	6,958621818	2
16/12/1993	45,97211000	17	50	7,815258182	2

17/12/1993	28,21397000	17	50	4,796374545	2
21/01/1994	103,81495000	17	50	17,648541820	2
25/01/1994	260,50578000	17	50	44,285981820	2
10/02/1994	0,06229000	17	50	0,010589091	2
29/02/1994	261,67256000	17	50	44,484334550	2
28/03/1994	0,13707000	17	50	0,023301818	2
05/04/1994	95,07748000	17	50	16,163170910	2
14/04/1994	2.307,63333000	17	50	392,297665500	2
22/04/1994	0,23288000	17	50	0,039589091	2
12/05/1994	3,76995000	17	50	0,640890909	2
16/05/1994	245,61902000	17	50	41,755232730	2
22/06/1994	404,93499000	17	50	68,838949090	2
11/07/1994	841,64000000	17	50	143,080000000	2
09/09/1994	1.900,06000000	17	50	323,010000000	2
26/10/1994	548,05000000	17	50	93,170000000	2
18/11/1994	1.051,00000000	17	50	178,670000000	2
05/12/1994	1.860,23000000	17	50	316,240000000	2
03/01/1995	772,29000000	17	50	131,290000000	2
14/09/1990	1,38154250	18	50	0,248677650	4
31/07/1995			05 UPF		7
31/07/1995			05 UPF		8

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO CONSOLIDADO				
INFRAÇÃO (ITEM)	VALOR DO DÉBITO (R\$)	MULTA (%)	BASE DE INCIDÊNCIA	
1	1.181,26	150		1.181,26
2	1.905,00	50		1.910,84
3	0,28		<b>TOTAL</b>	<b>3.092,10</b>
4	1,40			
5	4,14			
6	0,03			
7	5 UPFs-BA			
8	5 UPFs-BA			
<b>TOTAL</b>	<b>3.092,10</b>			

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 03226817/95, lavrado contra **TRIKEM S/A. (CPC - CIA PETROQUIMICA DE CAMAÇARI)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.092,10**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 150%, sobre R\$1.181,26, prevista no art. 42, inciso V, “b”, da Lei nº

7.014/96, combinado com art. 106, II, “c”, do CTN (Lei 5.172/66), e de 50% sobre R\$1.910,84, prevista no art. 61, II, “a”, da Lei 4.825/89, e dos acréscimos moratórios correspondentes, além da multa de **10 UPFs-BA**, prevista no art. 61, XVII, “a” e “b”, da Lei nº 4.825/89.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR