

A. I. N° - 00575344/95  
AUTUADO - PRONOR PETROQUÍMICA S/A  
AUTUANTES - ÂNGELO DOURADO CRUZ LINO, JANMES BARBOSA DA SILVA e  
RICARDO PEREIRA NETO  
ORIGEM - INFAC CAMAÇARÍ  
INTERNET - 28.12.04

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0508-03/04**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo. **b)** UTILIZAÇÃO ANTECIPADA. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE USO E CONSUMO. Exigibilidade do pagamento da diferença de alíquota. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. Foi constatado no mesmo exercício, tanto diferenças de saídas como de entradas, e exigido o imposto, tomando-se como base a diferença de maior expressão monetária, sendo a multa aplicada pelas omissões de entradas absorvida pela da exigência principal. Revisão fiscal reduz valor do débito. Infração caracterizada parcialmente. 4. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, DE MERCADORIAS RECEBIDAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E NÃO DEVOLVIDAS. Revisão fiscal reduz valor do débito. 5. ISENÇÃO. FERTILIZANTES. FALTA DE CONDIÇÃO LEGAL PARA GOZO DO BENEFÍCIO. O autuado não se enquadra como fabricante. 6. VENDA A ORDEM. OPERAÇÕES DE COMPRA DE NITROGÊNIO GASOSO PARA USO E CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELA NÃO EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL. 7. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO. MULTA. Remessa de mercadoria para industrialização e posterior retorno sem emissão de nota fiscal. Infração caracterizada. 8. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 28/08/1995 e exige imposto em face da apuração de doze infrações, totalizando R\$1.468.921,58 e multas de 50%, 60% e 150%, além de multas diversas por falta de descumprimento de obrigações acessórias, conforme infrações abaixo relacionadas:

- I. Utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de materiais utilizados no tratamento de água de refrigeração (Nalco, Kurizete e Hipoclorito de Sódio), com valor total de R\$23.144,26.
- II. Falta de recolhimento do imposto relativo à complementação de alíquota interna nas aquisições de material para uso e consumo (Nalco e Kurizete) oriundos de outros Estados, com valor de R\$13.608,97.
- III. Utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de materiais utilizados no tratamento de gases lançados para a atmosfera (Soda Cáustica), com valor total de R\$233.2244,21.
- IV. Falta de recolhimento do imposto relativo à complementação de alíquota interna nas aquisições de material para uso e consumo (Soda Cáustica) oriundos de outros Estados, com valor de R\$10,62.
- V. Recolhimento a menor do ICMS em virtude de saídas de mercadorias sem emissão de documento fiscal, com valor total de R\$1.099.084,29.
- VI. Introdução de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, apuradas em levantamento quantitativo de estoques, sendo aplicado multa de 5% sobre o valor comercial das mercadorias, com valor de R\$19.729,70.
- VII. Falta de recolhimento do ICMS por responsabilidade solidária referente a mercadorias recebidas para comercialização e não devolvidas, com valor de R\$81.089,06.
- VIII. Falta de recolhimento do ICMS pela realização de operação tributada como não tributada, em virtude de utilização indevida de benefício previsto na legislação, tendo em vista que o autuado não satisfaz as condições necessárias para gozo do referido benefício, com valor de R\$4.227,73.
- IX. Falta de recolhimento de ICMS, em virtude da não emissão de documento fiscal, relativo as operações de vendas à ordem, com valor de R\$553,81.
- X. Utilização antecipada de crédito fiscal referente à aquisição de mercadorias sem a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento, com valor total de R\$2.821,09.
- XI. Remessa de mercadoria para industrialização e posterior retorno sem a emissão de documentos fiscais, tendo sido apurado através de relatórios de produção, imputando multa de uma UPF.
- XII. Falta de escrituração do livro de Controle de Produção e Estoque, sujeitando o contribuinte a uma multa de 10 UPF.

O autuado utilizando o benefício do Decreto nº 7.814/2000 nos termos dos artigos 2º e 9º conforme declaração do item 6 às fls. 931, 937 e 946, reconheceu das infrações I, II, VI, VII, VIII, IX, X, XI e XII, tendo impetrado Recurso de Revista das infrações III e IV.

O PAF foi julgado Procedente em Parte pela 5ª JJF em 20/10/1999 conforme Acórdão JJF nº 974/99 (fl. 784), que decidiu pela nulidade do item V (levantamento quantitativo), em relação ao produto HCL 100%, sob o argumento de que “não existe admissibilidade na legislação, em levantamento quantitativo, de arbitramento de preço médio.”

A Decisão da 5ª JJF, quanto à nulidade do item V, foi reformada pela 1ª CJF através do Acórdão nº 2136-11/01, que determinou o retorno do PAF à 1ª Instância para apreciação do mérito da infração supra indicada. Da mesma forma a Câmara Superior através do Acórdão CS nº 0009-21/04 de 29/07/2004 determinou “o retorno dos autos à 1ª Instância para apreciação do mérito do item V, naquilo que pertine ao levantamento quantitativo do produto HCL 100%” (fl. 957).

O autuado, na defesa apresentada (fl. 355 a 364) relativo ao item V, alega que os autuantes efetuaram um arbitramento e que esse procedimento contraria o disposto no art. 91, § 9º do RICMS/1989, que estabelece regra de que “só é autorizado o arbitramento quando a escrita se tornar insuficiente para determinar as entradas, as saídas ou o estoque das mercadorias, o que não ocorreu.”

Explica que tinha como resíduo industrial o ácido clorídrico (HCL) e que, dado, o seu alto grau de toxicidade era fornecido gratuitamente à Companhia Petroquímica de Camaçarí (CPC). Diz que recentemente passou a purificá-lo e vendê-lo a R\$11,00 por tonelada, valor esse muito inferior ao arbitrado pelo autuante de R\$158,88 por tonelada.

Pediu que fosse realizada diligência para apurar os verdadeiros valores das operações “submetidas ao citado arbitramento ilegal”, que foi feito sem que houvesse necessidade.

O autuado apresentou às fls. 394 a 397, um aditivo a defesa inicial, no qual em relação ao item V, ratifica o argumento inicial de que o HCL era entregue gratuitamente a CPC, e que inclusive, assumiu o ônus para a retirada do produto. Concorda que deveria ter emitido nota fiscal com valor simbólico à época que efetuou a transferência do produto, de R\$0,01 por tonelada, e que está providenciado o recolhimento do ICMS e multas correspondentes.

Afirma que não existem as diferenças encontradas pelos autuantes, por não entenderem a sistemática do processo produtivo deste produto, relativas ao Ácido Clorídrico HCL – 35% porque nas duas unidades produtivas de TDI, uma pertencente à PRONOR e outra a CBP, resultam como subproduto o HCL 100%, e que o produzido na primeira é atualmente vendido na forma de 100% gás para a CPC e diluído, neutralizado e enviado para a CETREL como resíduo para tratamento, enquanto que o produzido na CBP é diluído para a forma de 35% líquido e vendido ou diluído e enviado também para a CETREL como resíduo para tratamento. Conclui dizendo que o HCL 35% é proveniente do HCL 100% produzido na CBP e não existe saída deste produto do autuado para a CBP, motivo pelo qual requer diligência para comprovar o alegado.

Os autuantes na informação fiscal prestada às fls. 427 a 434, relativo ao item V, inicialmente discorrem sobre os argumentos defensivos e afirmam que o levantamento quantitativo de estoque foi feito tomando como base os estoques registrados no livro de Registro de Inventário (RI), tanto o existente no estabelecimento do autuado como os pertencentes ao estabelecimento que se encontravam em poder de terceiros. Explicam que o estoque dos subprodutos, inclusive o Ácido Clorídrico a 35%, não constam no livro RI e sim nos Relatórios de Produção da Empresa (fls. 188 a 348) que substitui o livro RI. As quantidades produzidas no período também foram coletadas nos citados relatórios que foram somadas às compras com notas fiscais registradas no livro de Registro de Entrada de Mercadorias (REM), conforme demonstrativo nº 05 às fls. 92 a 187. Além destas quantidades foram consideradas no levantamento quantitativo as entradas para industrialização, retorno de industrialização, o consumo indicado nos relatórios de produção, as saídas indicadas nas notas fiscais registradas no livro de Registro de Saída de Mercadorias (RSM) e também as remessas para industrialização.

Quanto à alegação do autuado, de que promoveram um arbitramento em desacordo com a legislação do ICMS, afirmam que é permitido nos casos em que ocorre a falta de emissão de documento fiscal a que esteja obrigado o contribuinte, fato que ocorreu por dois anos quando o autuado vendeu HCL a 100% para a CPC, conforme reconhecido pelo autuado na defesa (item 4 da fl. 395).

Dizem que na autuação em questão foram determinadas as quantidades comercializadas de HCL 100%, porém, não existindo documento de venda do produto ou comercialização do mesmo por outro estabelecimento industrial no estado da Bahia, no período da autuação, aplicou a regra

prevista no art. 403, I do RICMS, “Para os efeitos deste regulamento, considera-se: I – Valor comercial da mercadoria o seu valor de venda no local em que for apurada a infração, o constante do documento fiscal ou o arbitrado pela fiscalização.”

Afirmam que no caso em questão fizeram a conversão do preço médio de Ácido Clorídrico a 100% ao preço de R\$53,51 e converteram para a concentração de 35% o que resultou em valor de R\$152,88 por tonelada, e que não procede o valor indicado pelo autuado de R\$11,00 por tonelada ao reiniciar a comercialização do produto, por não merecer fé e muito menos o valor de R\$0,01 por tonelada utilizado pelo autuado no cálculo do imposto da operação.

Asseveram que não houve arbitramento, como alega o autuado, e portanto desnecessária a diligência requerida pelo mesmo.

Quanto à alegação de que o subproduto não era comercializado anteriormente afirmam ser contraditória e inverídica, haja vista que: o subproduto era comercializado muito antes do período fiscalizado como comprovam os documentos fiscais às fls. 508 e 509; existia um contrato de compra e venda firmado entre o autuado e a CPC (fls. 510 a 519), que fora apresentado como parte de defesa pela CPC; os relatórios de produção de HCL 35% do autuado conforme fls. que indica à fl. 430, se destinavam a venda no mercado interno, absorção/neutralização e HCL 35%; o próprio autuado prestou informação quanto à destinação do produto, conforme documento à fl. 500, que afirmara ser comercializado; o autuado emitiu notas fiscais de comercialização do produto no exercício de 1994, conforme relação emitida por clientes (fls. 552 e 553) e; é inverídica a alegação de que não produz o HCL 35%, e tal afirmação procura confundir a todos para eximir-se da obrigação tributária.

A PROFAZ em despacho à fl. 559 determinou que fosse reaberto o prazo de defesa ao autuado tendo em vista os novos demonstrativos juntados ao processo pelos autuantes. A Inspetoria Fazendária intimou o autuado em 23/10/97, conforme documento à fl. 561, para se pronunciar quanto a informação fiscal prestada.

O autuado apresentou nova defesa às fls. 561 a 571 e no que se refere ao item V do Auto de Infração diz que mantém a impugnação inicial em que requer sua nulidade pelo fato de que os autuantes aplicaram um arbitramento sem que justificasse essa medida extrema prevista na lei.

Diz que os autuantes alegaram não terem procedido a um arbitramento, porém no seu entendimento ocorreu um arbitramento não pela determinação da quantidade omitida e sim pela determinação do preço médio unitário previsto no art. 70, XXI, b, 1 e 2 do RICMS/1989. Cita as Resoluções de nºs 548/86 e 018/97 do CONSEF em que foram julgados nulos. Ademais alega que a multa aplicada de 150% demonstra a intenção de arbitrar dos autuantes, senão teriam aplicado a multa de 70% prevista para os casos de levantamento quantitativo.

Os autuantes apresentaram nova informação fiscal às fls. 574 e 575, e afirmaram que em relação ao item V reconhecem terem cometidos alguns equívocos que foram alterados nos demonstrativos elaborados pelos mesmos, porém, quanto ao produto HCL 100% e 35% permaneceram sem alteração. Quanto às multas aplicadas afirmam que foram indicadas “de acordo com a legislação em vigor na época. Portanto qualquer benefício posterior poderá ser corrigido pelo CONSEF, se assim o julgar procedente.”

A PROFAZ solicitou diligência conforme Parecer da fl. 578 “no sentido de informar a existência ou não de produtos intermediários se foi correto a aplicação do arbitramento ...”, tendo a ASTEC/CONSEF encaminhado o processo para a Inspetoria Especializada.

O diligente, no Parecer exarado às fls. 581 e 582, disse que “No tocante ao arbitramento, diante da ausência de documentação fiscal necessária para a realização dos trabalhos, não havia outra

forma senão, procura embasamento legal para fundamentação dos trabalhos, e assim foi feito, respaldado na legislação vigente da época. Foi determinado também de forma precisa o preço do Ácido Clorídrico puro (HCL 100%) através de expressão matemática de forma coerente, possuindo como variável independente da equação o Ácido Clorídrico a 35%, do qual se possui o valor comercial, valor este praticado no mercado.” Concluiu afirmando ser procedente a aplicação do arbitramento.

A 5<sup>a</sup> JJF através do Acórdão JJF nº 0974/99 (fl. 791), no que se refere ao item V do PAF, julgou nulo o ICMS exigido no levantamento quantitativo, relativo ao produto HCL 100%.

O autuado, no Recurso Voluntário impetrado, não se manifestou quanto ao julgamento do item V no que se refere ao levantamento quantitativo do produto HCL 100%, embora tenha se pronunciado quanto à inadequação do arbitramento dos demais itens julgados (V e VI).

Os autuantes apresentaram nova informação fiscal e no que se refere “à nulidade do HCL 100%” disseram que discordam tendo em vista que o procedimento adotado foi feito de acordo com a legislação vigente à época sem que tivesse arbitrado a base de cálculo do imposto e “sim o arbitramento do preço médio do produto em questão, atendendo o que determinava o artigo 403...” do RICMS/89, conforme observação nº 2 à fl. 51 do PAF.

Alegam que conforme disposto no art. 91 do RICMS/89, é permitido o arbitramento quando ocorre a falta de emissão de documento fiscal a que esteja obrigado o contribuinte, fato que ocorreu no caso em tela, das vendas de HCL100% do autuado para a CPC, e que foi reconhecido pelo autuado conforme aditamento à impugnação no item 4 à fl. 395.

Disseram que quanto à alegação do autuado de que o arbitramento só é justificável quando a “escrita insuficiente para determinar as entradas, as saídas ou o estoque das mercadorias” refere-se à impossibilidade de determinar quantidades e valores dos estoques, porém no caso presente, a escrita do autuado mostrou-se suficiente para determinar as quantidades comercializadas de HCL 100% e insuficiente para determinar os valores correspondentes, pela ausência da emissão de nota fiscal do produto pelo autuado, por outro estabelecimento no Estado, motivo pelo qual não pode aplicar a regra prevista no art. 70, XXI, b, I do RICMS/89 para determinar a base de cálculo, tendo então, utilizado a regra prevista no art. 403, I do mesmo Regulamento: “Para efeitos deste regulamento, considera-se: I – Valor comercial da mercadoria o seu valor de venda no local em que for apurada a infração, o constante do documento fiscal ou o arbitrado pela fiscalização.”

Explicaram que na ausência de parâmetro para determinar o valor comercial do HCL 100% tomaram como base o preço médio do mesmo produto comercializado pela empresa com concentração de 35% (HCL 35%) de R\$53,51 e converteram em valor equivalente à concentração de 100% de R\$152,88.

Ressaltam que o autuado possui um contrato de compra e venda com a CPC do produto em questão com definição de suas características o que descaracteriza a definição de resíduo que o autuado tenta impor sobre o seu subproduto.

Ponderam que caso o CONSEF entenda que o procedimento fiscal não esteja de acordo com o regulamento, não se trata de hipótese de decretação de nulidade, e, sim, de revisão para corrigir o preço médio utilizado, conforme disposto no art. 18, I do RPAF/99, procedimento este solicitado pelo autuado à fl. 361 e que o mesmo reconheceu a infração cometida quanto à quantidade de mercadoria comercializada sem documentação fiscal e, que resta apenas a discussão quanto a determinação do valor, que pode ser encontrado em dólar às fls. 414 e 415.

Questionam o que o Estado pode fazer para exigir o imposto quando em levantamento quantitativo de estoques ficar constatado omissão de saídas de mercadorias sem que haja similar no mercado ou comercialização anterior por parte do autuado.

A PROFAZ opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado às fls. 613 e 614, tendo em relação ao item V do PAF no que se refere ao produto HCL 100% dito que: "... ficou também confirmado o acerto do método utilizado, que na verdade trata-se de Levantamento Quantitativo, o que foi arbitrado pelos autuantes refere-se ao preço médio das mercadorias que de outra forma não poderia ter sido encontrado, com base no art. 403 do RICMS, como ficou demonstrado. O Recurso não traz qualquer razão que fundamente a reforma do julgamento." E ainda, quanto a manifestação dos autuantes "Por fim, necessário se faz dar atenção aos argumentos dos autuantes quando analisado o Recurso de Ofício em relação à nulidade do procedimento utilizado na autuação em relação ao HCL a 100%, no item V, nesse aspecto não há previsão para manifestação da PROFAZ."

A 1<sup>a</sup> CJF converteu o processo em diligência (fl. 616) para que "seja feita a apuração do preço médio unitário de venda nos exercícios de 1993 e 1994 para o produto HCL 100%, observando-se as informações dos autuantes às fls. 429 e 611/612 dos autos, bem como os termos do contrato de fls. 510/519. Poderá, ainda, ser observado, como subsídio, a valoração contábil atribuída ao "consumo interno" desse produto constante nos demonstrativos de fls. 52 e 53", bem como elaborar um novo demonstrativo de débito relativo ao produto HCL 100%.

O diligente, no Parecer à fl. 618, esclarece que em visita à empresa, constatou que o produto HCL 35% é o mesmo produto HCL 100% alterando apenas o grau de concentração e que não pode determinar o valor com base no "consumo interno", conforme solicitado, porque a contabilidade do autuado não estabeleceu valor a esse consumo. Concluiu afirmando estão corretos os valores apurados pelos autuantes de CR\$ 64.372,11 por tonelada do HCL 100% no exercício de 1993 e de R\$152,88 no exercício de 1994.

O autuado utilizando o benefício do Decreto nº 7.814/00 efetuou o pagamento de parte do Auto de Infração em questão (ficou fora os itens III e IV, também o item V no que se refere ao produto HCL 100%), conforme requerimento da fl. 618.

A PROFAZ emitiu Parecer às fls. 639 e 640, encaminhando o processo para baixa dos itens reconhecidos e pagos e pelo Não Provimento do Recurso Voluntário relativo às infrações III e IV.

Foi dado conhecimento do resultado da diligência (fl. 618) aos autuantes (fl. 643/verso) e o autuado (fl. 642), não tendo ambos se manifestado.

A 1<sup>a</sup> CJF através do Acórdão nº 2136-11/01 (fl. 646 a 654) deu Provimento ao Recurso de Ofício relativo ao produto HCL 100% por entender que foi correto o procedimento fiscal dos autuantes, afastando a nulidade deste item e determinou que o processo retornasse à Primeira Instância para julgamento do mérito do item V, "... naquilo que pertine ao levantamento quantitativo do produto HCL 100%."

O autuado se manifestou quanto ao julgamento da 1<sup>a</sup> CJF (fls. 656 e 657), no entanto, nada foi dito quanto ao produto HCL 100% e apresentou nova manifestação às fls. 720 a 723, não tendo trazido nenhum argumento quanto ao produto HCL 100%.

O autuado entrou com Recurso Especial às fls. 732 a 735, quanto ao item V, relativo ao levantamento quantitativo do produto HCL 100%, afirmando que fica totalmente impugnada a exigência desse imposto tendo em vista que a autuação implicou em arbitramento de forma irregular.

Alega que só poderia aplicar a valoração sem os critérios previstos no RICMS se esgotasse outros meios legais convencionais disponíveis para apurar o valor médio, e, quando justificável, aplicar excepcionalmente o valor arbitrado, inclusive do citado no art. 403, I, do RICMS/89, motivo pelo qual invoca falta de amparo na legislação e requer a manutenção da nulidade do item em questão.

Transcreveu as Resoluções de nºs 548/86 e 018/97 relativas a julgamentos nulos de arbitramento da base de cálculo e levantamento quantitativo.

Finaliza requerendo todos os direitos de provas admitidos, pede Conhecimento e Provimento do Recurso impetrado, para manter a Decisão da Primeira Instância pela nulidade do item 05, da parcela relativa ao HCL 100%, sem prejuízo de nova fiscalização, inclusive usufruir da espontaneidade para pagamento sem multa.

A PROFAZ em Parecer de nº 96/02 manifestou-se a respeito dos recursos impetrados pelo autuado (Especial e de Revista) e quanto ao Recurso de Revista, que deve ser conhecido e negado, e que o processo fosse encaminhado ao órgão de Primeira Instância para julgamento do mérito, levando em conta os elementos probatórios inseridos nos autos.

A Câmara Superior do CONSEF, através do Acórdão CS nº 057-21/02 decidiu Não Prover o Recurso Especial apresentado e determinou o retorno dos autos à Primeira Instância para apreciação do mérito do item V, naquilo que pertine ao levantamento quantitativo do produto HCL 100%.

O autuado entrou com Recurso de Revista às fls. 762 a 768, quanto ao item V, relativo ao levantamento quantitativo do produto HCL 100%, disse que faz a “inserção de outras questões ligadas à nulidade, absoluta, que macula o lançamento”, por falta de sustentação legal que implicou em arbitramento da base de cálculo.

Diz que insere no contexto uma nova questão, “até então não observada, nem mesmo pela defesa, relacionada com a possibilidade de aplicação do levantamento quantitativo, ou seja, da auditoria de estoque, em estabelecimento industrial”, que no seu entendimento conduz à nulidade absoluta pelo fato de que não há previsão legal e invoca as regras da IN 310/90, na qual indica que o “Roteiro de Auditoria Fiscal – AUDIF-207” que pode ser aplicado em qualquer estabelecimento comercial. Cita e transcreve diversos Acórdãos (fls. 763 e 767) da 3<sup>a</sup> e 4<sup>a</sup> Câmara em que foram julgados nulos ou procedente em parte diversos processos relativos a arbitramento da base de cálculo e levantamento quantitativo de estoques.

Acrescenta que, ultrapassada a nulidade anteriormente suscitada, insiste na arguida anteriormente do arbitramento irregular da base de cálculo, tendo em vista que os documentos constantes do próprio processo permitem a correta quantificação.

Alega que no julgamento o relator apreciou o item em questão como arbitrado e questiona se não existia outra via de apuração, devendo decretar a nulidade e exercer a espontaneidade sem imposição da pesada multa, tendo em vista que no próprio processo existe “um contrato de fornecimento de HCL 100%, prevendo o valor de mercado do produto”, mesmo que em dólar.

Reafirma que ocorreu o arbitramento do preço médio, que enseja a nulidade, pois os autuantes se basearam em produto diverso: o HCL 35% e não na regra específica prevista de preço médio no art. 70, XXI, b, 1 e 2 do RICMS/1989.

E, por fim, diz que reitera os pronunciamentos anteriores, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos e pede pelo Conhecimento e Provimento do Recurso para que seja decretada a nulidade do item em questão, sem prejuízo de novas fiscalizações.

A PROFAZ em Parecer à fl. 815 formulou entendimento de que os Recursos de Revista e Especial interpostos pelo autuado devam ficar sobrestados para apreciação oportuna após a Decisão da 1<sup>a</sup> Instância Administrativa.

O autuado acostou ao processo novo adendo de decisão paradigma (fls. 818 a 826) relativo a outros itens em questão que não o item V, e HCL 100%.

A 1<sup>a</sup> JJF converteu o processo em diligência a fiscal estranho ao feito para apuração da base de cálculo, com a seguinte ordem de prioridades:

1. Intimar o autuado para apresentar duplicatas referente às quantidades faturadas de HCL 100% e que fosse elaborado um novo demonstrativo de débito;
2. Caso não atendido ao intimado, fazer nova intimação para que o autuado apresentasse as notas fiscais de compra de Cloro, da CQR, nos meses de dezembro de 1993 e 1994, calcular o preço médio por tonelada e aplicar o índice de 45% para apurar o preço do HCL 100%, conforme cláusula contratual à fl. 513. Com base no preço médio apurado, apurar a base de cálculo tomando como base as omissões apuradas pelo autuante nos exercícios de 1993 e 1994, somente do produto HCL 100%;
3. Caso o autuado não forneça os dados das intimações anteriores, fosse elaborado um demonstrativo em que fosse tomado como base os valores em Dólar convertidos em Real, conforme contratos do autuado com a CPC das fls. 411 e 415.

O diligente, no Parecer das fls. 849 a 855, informa que após intimações de 04/10/02, 09/10/02, 14/10/02 e 17/10/02 o autuado forneceu cópias de algumas compras de “Cloro Líquido a Granel” referente aos meses de dezembro/93 e dezembro/94, tendo apurado de acordo com o item 2 do pedido de diligência o preço médio de CR\$91.954,45 por tonelada em dezembro de 1993 e imposto devido de R\$81.836,36 e em dezembro de 1994 o preço médio de R\$79,40 por tonelada e imposto devido de R\$565,074,51 totalizando R\$646.910,87.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado em 22/01/02 (fl. 897) para tomar conhecimento do Parecer nº 028/02 da ASTEC/CONSEF, reabrindo prazo de 10 (dez) dias.

O autuado manifestou-se às fls. 896 a 899, tendo, inicialmente, discorrido sobre a autuação do item em questão e, quanto à apuração da base de cálculo e imposto devido feito pelo diligente, disse que incorreu em equívoco, ao considerar como preço médio unitário (PMU) o valor da mercadoria Cloro de CR\$91.954,45 por tonelada em dezembro de 1993 e R\$176,45 em dezembro de 1994 e não o valor do HCL 100% que corresponde a 45%, que resulta em valores respectivos de CR\$41.379,50 e R\$79,40 por tonelada, perfazendo o montante de imposto devido de R\$36.872,36 e R\$254.275,30, totalizando R\$291.101,66.

Diz que, no seu entendimento, o HCL 100% é resíduo industrial, e tendo sido doados descharacteriza uma operação mercantil, afastando a hipótese de incidência do ICMS.

Pediou que “seja determinada a retificação do demonstrativo apresentado na diligência da ASTEC, por estar em divergência com o procedimento solicitado pelo CONSEF e com os valores ora apresentados...”

A Inspetoria Fazendária deu conhecimento aos autuantes do Parecer da ASTEC nº 028/02, tendo os mesmos se pronunciado às fls. 901 e 902, e reconhecem que o diligente se equivocou na apuração do preço médio do HCL e concordam com o demonstrativo apresentado pelo autuado.

Quanto à alegação do autuado que o HCL 100% é um resíduo industrial, afirmam ser inverídica tendo em vista que: Existe um contrato de compra e venda entre PRONOR e CPC (fl. 510), portanto

trata-se de mercadoria e não resíduo, senão o contrato seria de prestação de serviço; Consta no mesmo que o HCL será utilizado como matéria-prima; Têm regras de especificações do produto; na fl. 414 consta fotocópia de fax que trata de ajustes de pressão e temperatura o que descharacteriza ser resíduo; na fl. 415 referencia-se o consumo médio e tabela de preços o que caracteriza operação comercial; Mesmo admitindo ter feito doação, não foi emitido o devido documento fiscal; e por fim, quanto à alegação de que a CPC adquiriu HCL 35%, dizem que é infundada, tendo em vista que o reator da mesma não poderia receber o produto dessa forma (líquido) e sim o HCL 100% (gás).

Ressaltam que o autuado por dois anos enviou um produto para a CPC, sem emitir nenhum documento ou fazer qualquer registro fiscal/contábil, o que caracteriza crime contra a ordem tributária e mesmo tendo reconhecido o fato continua protelando o pagamento do imposto com alegações ineptas.

A PROFAZ manifestou-se à fl. 904, reiterando o Parecer da fl. 815, no sentido de que o processo seja julgado em Primeira Instância para depois ser apreciado o Recurso de Revista e tendo o processo sido remetido novamente (fl. 905) emitiu Parecer pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso de Revista.

Novamente a PROFAZ se manifestou às fls. 906 e 907 quanto ao item 05 e no seu Parecer opinou pelo Conhecimento e Não Provimento do Recurso de Revista formulado pelo autuado quanto às nulidades suscitadas pelo fato de que: não há previsibilidade de realização de auditoria de estoques em estabelecimento industrial e impropriedade do método excepcional do arbitramento da base de cálculo, por entender que tinha amparo na legislação tributária vigente.

Com o substabelecimento através do documento da fl. 921, o autuado para valer-se dos benefícios concedidos pela Lei nº 8.887 de 24/11/2003, protocolou petição às fls. 925 a 927 para “promover a quitação de eventual saldo devedor remanescente do débito apurado no processo administrativo em voga, excetuando-se o valor consignado nos itens III e IV do Auto de Infração, os quais não reconhece como devidos...” e que “... após contabilizados os pagamentos já efetuados, seja apurada a existência de saldo devedor do Auto de Infração em referência, inclusive do item V, cuja nulidade foi afastada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, excetuando-se tão somente o crédito apurado dos itens III e IV.”

O autuado acostou nova petição às fls. 951 e 952, ressaltando que a procuraçāo outorgada anteriormente tinha como objetivo exclusivamente a baixa dos itens pagos pelo autuado e, esclarece que não desistiu da defesa dos itens em que ainda não houve pagamento e continuam passíveis de discussão, tendo renovado o pedido de baixa dos itens já pagos.

A Câmara Superior através do Acórdão CS nº 009-21/04 apreciou o Recurso de Revista impetrado pelo autuado, decidiu pelo Não Conhecimento e, “determinou o retorno do processo à 1<sup>a</sup> Instância para a apreciação do mérito do item V, naquilo que pertine ao levantamento quantitativo do produto HCL 100%.

O autuado foi cientificada da Decisão da Câmara Superior, conforme documento da fl. 975 e também o autuante (fl. 978), não tendo os mesmos se manifestado.

## VOTO

Ressalto que o primeiro pedido de nulidade suscitado pelo autuado quanto à alegação de que ocorreu um arbitramento da base de cálculo sem que houvesse previsão na legislação tributária, o

qual foi acatado em 1<sup>a</sup> Instância, não foi acolhido pela 1<sup>a</sup> CJF e determinou que o PAF retornasse a 1<sup>a</sup> Instância para novo julgamento.

Quanto à segunda nulidade suscitada da falta de previsão para realização de auditoria de estoques em estabelecimento industrial fora invocados regras estabelecidas na IN 310/90, a qual indica que tal roteiro de auditoria pode ser aplicado em qualquer estabelecimento comercial. Entendo que, em se tratando de uma instrução normativa a mesma tem caráter instrutivo de orientação aos agentes fiscais e não existe regra expressa em lei que impossibilite a aplicação de qualquer roteiro de auditoria, portanto, legal a sua aplicação.

No mérito, será apreciado neste julgamento apenas a infração V, em que foi exigido ICMS no valor de R\$1.099.084,29 e multa de 150% relativo ao “Recolhimento a menor de ICMS no valor de R\$1.099.084,29 em virtude de saídas de mercadorias sem emissão de documento fiscal no período de 01/01/93 a 31/12/93 – CR\$191.442.114,09 (R\$69.615,31) e no período de 01/01/94 a 31/12/94 – R\$1.029.468,98, apuradas em levantamento quantitativo de estoques (Demonstrativo 03 a 13)”.

Analizando os elementos constantes do processo, em que se exigiu imposto apurado em levantamento quantitativo de estoques do produto HCL 100% verifico que:

Quanto à alegação de que tal produto é um resíduo industrial, entregue gratuitamente à CPC, não pode ser acolhida pelo fato de que ficou comprovada ser inverídica, tendo o próprio autuado declarado no documento da fl. 500 que “... o produto da topo da DA-705 (HCL produto) tem três destinos: HCL 35%, comercialização ...”; emitido nota fiscal de venda do produto, a exemplo da nº 259 constante da fl. 377 e contrato de compra e venda firmado entre a Pronor (Isocianatos) e CPC, cuja cópia se encontra às fls. 510 a 517, comprova que o produto era comercializado e não doado como alegado.

Tendo os autuantes apurado as quantidades comercializadas de HCL 100%, sem a emissão de qualquer documento fiscal, apurado através de levantamento quantitativo de estoques, o autuado admitiu que efetuou as transferências das quantidades levantadas pelos autuantes, conforme item 4 da fl. 395 e demonstrativo da fl. 399, tendo recolhido o imposto atribuindo valor simbólico de R\$0,01 por tonelada. Logo, concluo que a infração está devidamente caracterizada, restando apenas a questão quanto ao preço unitário do produto para constituir a base de cálculo do imposto devido.

No que se refere ao preço médio por tonelada de HCL 100% os autuantes tomaram como referencial o preço médio de Ácido Clorídrico a 35% de R\$22.530,24 no exercício de 1993 e converteram para a concentração de 100% o que resultou em valor de CR\$64.372,11 por tonelada (fl. 53) e no exercício de 1994 o preço de R\$53,51 e converteram para a concentração de 100% o que resultou em valor de R\$152,88 por tonelada (fl. 52).

O autuado alegou que esse procedimento constitui um arbitramento e que o mesmo foi feito em desacordo com a legislação do ICMS. Verifico que, conforme disposto no art. 70, XXI, “b” do RICMS/1989, em que se tratando de diferença de quantidades apuradas em levantamento quantitativo de estoques, o preço médio deveria ser determinado:

“b) tratando-se de diferença apurada por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:

1 - apurando-se omissão de saídas - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria foi comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, que explore idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”

No caso em questão, os autuantes ficaram impossibilitados de determinar o preço médio tomando como base as saídas praticadas pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria foi comercializada no período fiscalizado, haja vista, que não houve emissão de qualquer documento fiscal por parte do autuado. Quanto à segunda regra estabelecida, diligência realizada por fiscal estranho ao feito comprovou que não existia comercialização do produto HCL 100% por outro estabelecimento no Estado para se determinar o preço médio através dos preços praticados no último mês do período fiscalizado.

Pelo exposto, entendo que, tendo o contribuinte incorrido em prática de sonegação do imposto, fato comprovado no caso em tela, das vendas de HCL 100% do autuado para a CPC e não existindo documento de venda do produto ou comercialização do mesmo por outro estabelecimento industrial no Estado da Bahia, no período da autuação, é legal o arbitramento da base de cálculo aplicado pelos autuantes conforme previsto no art. 91, IV do RICMS/89. Ademais a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador amparava o arbitramento da base de cálculo conforme disposto nos incisos II, III e V do art. 43 da Lei nº 4.825/89 que transcrevo abaixo:

*Art. 43. A base de cálculo será arbitrada, quando o fisco não puder apurar o montante real do imposto devido em razão de:*

*II - ser comprovada sonegação do imposto e o Fisco não puder conhecer o montante sonegado;*

*III - omissão de registro fiscal ou contábil;*

*V - falta de emissão de documento fiscal ou sua emissão em desconformidade com a operação realizada.”*

Contudo, tendo o autuado contestado a metodologia aplicada pelos autuantes na apuração do preço médio ao converter o preço do produto com concentração de 35% para equivalente em 100%, observo que na defesa e nas diligências realizadas (fl. 581 e 618), o mesmo não trouxe ao processo nenhum subsídio para apurar o valor real da operação.

Dante de tal impasse, tendo em vista que foi trazido ao processo dois documentos que comprovam a comercialização do produto HCL entre o autuado e a CPC e que indicam referenciais de valores conforme abaixo resumido:

- a) O primeiro indica Fatura (fl. 410) e cópia de Fax transmitido da CPC para o autuado relativo aos meses de março e junho/1993 em que indica os preços faturados em dólar (fls. 411 a 413) e cópia da Ata de Reunião em que foi feito acordo de “revisão da base de cálculo da tarifa, no que se refere à vazão média de HCL fornecido.”
- b) Cópia do contrato nº 301.005-80 entre o autuado e a CPC, no qual a cláusula de nº 6.01 (fl. 513) em que foi determinado que: “o preço de venda do HCL C & F para a compradora, será 45% (quarenta e cinco por cento), Custo e Frete (C e F) do Cloro fornecido pela Companhia Química do Recôncavo (CQR), sem ICM, posto na Fábrica da Isocianatos (Pronor) acrescido dos impostos.”

A 1<sup>a</sup> JJF, converteu o processo em diligência (fls. 839 e 840) para que:

1. o autuado fosse intimado para apresentar as duplicatas relativas às faturas conforme cláusulas 7.01 e 7.02 (fl. 513) e com base nos preços médios fosse apurado o imposto devido tomando como base as quantidades apuradas pelos autuantes no levantamento quantitativo feito por eles;

2. Caso não fornecido as duplicatas, fosse intimado o autuado para apresentar as notas fiscais de compra de Cloro da CQR e com base nos preços médios aplicar o índice de 45% para apurar o preço de HCL 100%, conforme cláusula 6.01 da fl. 513;
3. Caso não fornecido os documentos dos itens anteriores, apurar o preço médio pela conversão dos valores em Dólares em Reais, conforme documentos das fls. 411 a 413.

O diligente no Parecer das fls. 849 a 855, tendo recebido diversas notas fiscais relacionadas às fls. 854 relativas a compras pelo autuado de Cloro da CQR, apurou os preços médios do HCL 100%, conforme solicitado na diligência, de R\$79,40 por tonelada no mês de dezembro de 1993 e imposto devido de R\$81.836,36 e R\$176,45 por tonelada no mês de dezembro de 1994 e imposto devido de R\$565.074,51, tendo o autuado, ao tomar conhecimento do Parecer do diligente acusado que, no cálculo do imposto devido foi utilizado o preço do Cloro e não do HCL 100% que correspondia a 45% do valor do Cloro adquirido e apresentou os valores de débitos corrigidos de R\$36.826,36 para o exercício de 1993 e R\$254.275,30 para o exercício de 1994, valores estes que os autuantes consideraram corretos, conforme demonstrativo apresentado à fl. 901.

Quanto à multa aplicada de 150%, constato que o imposto foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, motivo pelo qual a retifico para o percentual de 70% de acordo com a tipificação específica do art. 61, IV, “a”, da Lei nº 4.825/89.

Pelo acima exposto, acato o demonstrativo elaborado pelo diligente (fl. 854) com as correções apresentadas pelo autuado (fl. 898) como o do imposto devido relativo ao produto HCL 100% do item “V” do presente lançamento, conforme demonstrativo abaixo:

Infração	Data Ocorr.	Data Vencto	Base de Cálculo/Real	Alíquota	Multa %	Valor Histórico	Valor em Real
5-V	31/12/93	09/01/94	216.625,65	17%	70%	101.272.479,60	36.826,36
	31/12/94	09/01/95	1.495.737,06	17%	70%	254.275,30	254.275,30
<b>Total</b>							<b>291.101,66</b>

Dante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do item V do Auto de Infração, relativo ao produto HCL 100%, permanecendo inalterados os valores definidos nos julgamentos anteriores, os quais devem ser homologados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 00575344/95, lavrado contra **PRONOR PETROQUÍMICA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.029.091,70**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.227,73, 60% sobre R\$247.796,31, 70% sobre R\$762.894,26, previstas no art. 61, III, “b”, VIII, “a” e IV, “a”, da Lei nº 4.825/89, 60% sobre R\$13.619,59, prevista no art. 61, II, “d”, da Lei nº 4.825/89, com alteração introduzida pela Lei nº 6.934/96 e 100% sobre R\$553,81, prevista no art. 42, V, “c”, da Lei nº 7.014/96, com o benefício estabelecido pelo art. 106, II, “c”, do CTN, e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais a multa de 40% no valor de **R\$2.821,09**, atualizado monetariamente, prevista no art. 61, VII, da Lei nº 4.825/89, além das penalidades que totalizam **11 UPFs-BA**, sendo a de 10 UPFs-BA, prevista no inciso XV, “d” e 1 UPF-BA prevista no inciso XXI, da Lei nº 4.825/89, com homologação do valor efetivamente recolhido.

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, 20 de dezembro de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR