

**PROCESSO** - A. I. Nº 269194.0022/06-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEM S/A  
**RECORRIDOS** - BRASKEM S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0380-04/06  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 21/05/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0170-12/07

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. MATERIAL DE CONSUMO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo ao material de uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO REFERENTE AO MÊS 01/2004. Infração comprovada. 3. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração parcialmente comprovada. 4. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Documentos acostados aos autos comprovam a regularidade da apuração. Modificada a Decisão recorrida. Infração improcedente. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença nas quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão da documentação fiscal exigível. Infração parcialmente caracterizada. 6. EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA SAÍDA DAS MERCADORIAS PARA O EXTERIOR. Infração parcialmente elidida. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime quanto à infração 7 e, não unânime em relação às infrações 1 e 2. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a R. Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou pela procedência parcial do Auto de Infração em epígrafe, cingindo-se os referidos Recursos à análise das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 19.260,84, julgada procedente;
2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Referente ao mês de janeiro/2004. ICMS de R\$ 12.900,05, julgada procedente;

6. Recolheu a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. ICMS de R\$ 2.991,42, julgada parcialmente procedente;
7. Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus (ZFM) com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. ICMS de R\$ 214.201,52 e multa de 60%, julgada procedente;
8. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. ICMS de R\$ 406.147,76 e multa de 70%, julgada parcialmente procedente;
9. Deixou de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação Exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de importação. As notas fiscais de saídas para exportação emitidas pelo autuado não possuem comprovação da efetiva saída nos arquivos da Receita Federal. Valor R\$ 564.450,99, julgada parcialmente procedente.

A empresa autuada, através de advogado, impugnou o lançamento fiscal, fls. 69 a 124, inicialmente reconhecendo a procedência da autuação fiscal, no que tange às infrações 4 e 5, pelo que já está providenciando o recolhimento do imposto exigido nas infrações. Combateu as demais infrações que lhe foram imputadas, com base nos seguintes argumentos:

INFRAÇÕES 1 e 2. Salientou que em virtude da íntima relação entre os dois itens, ambos serão apreciados simultaneamente. Quanto ao Polietileno de baixa densidade, asseverou que o produto recebido em transferência do Rio Grande do Sul não foi sequer consumido, mas sim foi transferido para outra unidade da impugnante – unidade de cloro-soda- antiga Trikem S/A, também situada em Camaçari. Informou que tal alegação pode ser comprovada através das Notas Fiscais nºs 012270 e 012285, através das quais foi formalizada a saída do produto do RS (doc. 04 e 05), com aquelas dispostas na Nota Fiscal nº 020420 (doc. 06) que acobertou a saída do produto do estabelecimento da impugnante para a unidade cloro-soda, não havendo que se falar em uso ou consumo por parte da impugnante. Destacou que como a transferência do produto ocorreu entre unidades situadas no próprio estado da Bahia, a impugnante recolheu a este estado o ICMS efetivamente devido na saída, aplicando sobre o valor da operação, a alíquota de 17%, afastando, assim, a exigência do diferencial de alíquota.

INFRAÇÃO 6. Asseverou que, ao analisar o demonstrativo da infração, constatou que o autuante incorreu em evidente equívoco ao exigir a diferença de ICMS no montante de R\$ 2.496,00, originada pela DI nº 400013350. Explicou que o suposto débito não decorreu da não inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo, tampouco da utilização incorreta da taxa cambial, mas sim de um erro cometido pela própria fiscalização quando da realização do cálculo por dentro do imposto. Isto porque, a despeito de restar apontado no demonstrativo a carga tributária incidente sobre a operação de 8,8%, ao apurar a base de cálculo, a fiscalização incluiu na mesma o imposto de 17% e não de 8,8%. Continuou sua defesa afirmando que, caso o preposto fiscal tivesse aplicado a alíquota correta sobre a base de cálculo, o ICMS devido seria de R\$ 25.303,47. Confrontando o ICMS devido (R\$ 25.307,33), com aquele recolhido pelo impugnante (R\$ 25.307,33), constata-se que não houve qualquer recolhimento a menor. Considerando que a quase totalidade do imposto exigido refere-se à DI nº 400013350, deixou de contestar a diferença exigida com relação às demais DIs, em face do seu baixo valor.

INFRAÇÃO 7. Ressaltou que, ao conferir isenção às operações de remessa de mercadorias à ZFM, o legislador condicionou o gozo do benefício à mera comprovação de entrada das mercadorias na área beneficiada, sem que, em nenhum momento, estabelecesse a forma pela qual a referida prova deva ser feita. Disse que o RICMS/BA, em seu art. 597, em atenção aos ditames do

Convênio ICMS nº 36/97, passou a estipular obrigações acessórias a serem cumpridas por aqueles que destinam produtos à ZFM ao amparo da regra isentiva capitulada no art. 29, daquele regulamento. Dentre as obrigações, determina que o transportador das mercadorias proceda ao internamento das mesmas junto à SUFRAMA, mediante o envio dos dados referentes aos documentos que acobertaram a operação. Salientou que, a despeito da falta de cumprimento da obrigação acessória acima transcrita, o produto vendido pela impugnante ingressou na ZFM, pelo que faz jus ao benefício da isenção do ICMS. Para comprovar as operações, colacionou à peça impugnatória toda a documentação que demonstra que as mercadorias entraram fisicamente no estabelecimento do destinatário na ZFM, sendo que o inciso III, do art. 29, do RICMS/BA, não determina o modo pelo qual a prova de que o estabelecimento destinatário das mercadorias está situado na zona incentivada deverá ser feita. Em seguida, transcreveu entendimentos externados pelo CONSEF para respaldar o seu entendimento e afirmou que, na qualidade de remetente das mercadorias, não pode ser penalizado pela falta de comprovação que compete ao transportador, sob pena de afronta ao princípio da pessoalidade da pena.

INFRAÇÃO 8. Argumentou que o autuante deixou de considerar, no seu levantamento quantitativo de estoque, as perdas normais e as incertezas de medição sofridas pelo MVC desde a sua produção até a sua saída posterior que, se tivessem sido computadas, reduziriam a diferença de estoque apurada no exercício de 2004. Explicou que a empresa produz o MVC no seu estabelecimento fabril, o qual além de ser utilizado para consumo próprio na produção do PVC, é remetido em transferência para suas unidades fabris de Alagoas e São Paulo. Aduziu que o MVC transferido para São Paulo é previamente remetido para armazenagem no TEGAL, armazém geral situado no Porto de Aratu. Frisou que nem todo MVC colocado nos caminhões ingressa na esfera de armazenagem do TEGAL, seja por diferenças ocorridas entre a medição que é feita no momento da expedição e a medição que é feita na chegada do TEGAL, seja porque parte do produto permanece nos fundos do caminhão como resíduo. Afirmou que essas diferenças são devidamente calculadas pelo TEGAL que, ao receber o caminhão contendo a carga, efetua nova medição e encaminha para o impugnante relatório em que são apontadas as referidas diferenças. Apresentou relatório recentemente encaminhado pelo TEGAL, relativo ao recebimento de carretas ocorridas no dia 18/05/2006 (doc. 30). Alegou que, embora não mais tenha em seus arquivos os relatórios recebidos de 2004, adotando como parâmetro o documento acima referido, pode-se admitir como percentual normal de perda ou diferença de medição até 1% das quantidades transportadas. Assim, pugnou para que fosse abatida da diferença de estoque apontada, de forma conservadora, a quantidade de 0,50% do MVC que é remetido para armazenagem no TEGAL e considerando que em 2004 foram remetidas 23.834,39 Ton. de MVC para o TEGAL, deve ser abatida da diferença apurada 119,17 toneladas. Acrescentou que no carregamento do produto no navio também ocorrem diferenças que, se não consideradas, podem ser interpretadas como omissão de saídas, razão pela qual o fisco deve abater da diferença do estoque apurada 0,5% das quantidades embarcadas no ano de 2004. Nesse contexto, aplicando-se o percentual de 0,5% sobre as 24.381,46 toneladas de MVC remetidos via transporte marítimo, obtém-se a quantidade de 121,91 ton., as quais devem ser abatidas da diferença de estoque. Aduziu que deve também ser abatido 0,5% sobre as 1.497,22 ton. remetidas para Alagoas via transporte terrestre, o que representa 7,48 ton de MVC. Por fim, informou que os estoques registrados no Livro de Inventário em 31/12/2003 e 31/12/2004, os quais resultam da medição dos tanques de armazenagem do produto também podem sofrer uma variação de 0,5% pelos mesmos motivos. Concluiu afirmando que se ajustado o levantamento de estoque efetuado pela fiscalização às situações relatadas, a diferença apurada passa de 1.399,33 toneladas para 1.087,60 toneladas, sendo que está providenciando o recolhimento do ICMS correspondente à diferença remanescente.

INFRAÇÃO 9. Informou que, de fato, enfrentou grande dificuldade em localizar em seus arquivos os documentos hábeis a comprovar a efetiva exportação. Tendo finalmente localizado a documentação e com o intuito de afastar a acusação fiscal, passou a prestar os esclarecimentos necessários. Aduziu que é imprescindível esclarecer que uma mesma fatura comercial ou “invoice” está relacionada com mais de uma nota fiscal de saída do estabelecimento, isto porque as mercadorias transportadas até o porto foram embarcadas através de rodovias, em caminhões

cuja capacidade máxima era 26 ton. Sendo que as faturas contemplavam uma quantidade do produto muito superior a esta, conseqüentemente foram emitidas notas fiscais de remessa para o exterior de acordo com a quantidade de caminhões que foram necessários para transportar a mercadoria solicitada pelo destinatário. Fez uma análise das notas fiscais ora colacionadas na defesa e listadas no anexo da infração, observando que todas elas fazem menção a uma determinada Fatura Comercial ou “Commercial Invoice” no campo da nota reservado para “dados adicionais”. Em seguida, afirmou que, ao contrário do capitulado na infração, todas as notas fiscais de exportação têm comprovação da efetiva saída do país, através dos Registros de Exportação, conforme provam os documentos de nº 35 a 52. Assim, diante dos documentos apresentados e dos esclarecimentos prestados, não há o que se falar em falta de comprovação das saídas das mercadorias do país.

Por fim, requereu fosse julgado o Auto de Infração parcialmente improcedente, bem como a realização de diligências fiscais para constatação dos fatos alegados.

O autuante prestou informação fiscal, de fls. 327 a 337, quanto às matérias objeto dos Recursos Voluntário e de Ofício, nos seguintes termos:

INFRAÇÃO 2 - Ressaltou que o polietileno de baixa densidade é um material de uso e consumo, visto que é usado para conter amostras destinadas a análises laboratoriais. Disse que o regulamento do ICMS/BA não prevê a aquisição interestadual de material de uso e consumo e posterior transferência para a filial com dispensa do pagamento do diferencial de alíquota. Concluiu que o autuado, além de não poder se utilizar do crédito fiscal, deveria ter pago o diferencial de alíquota.

INFRAÇÃO 6 – Reconheceu que houve equívoco quando da formação da base de cálculo que gerou um crédito indevido, por isso acatou o argumento defensivo e apresentou um total de débito para a infração de R\$ 495,42, referente às outras DIs. Explicou que esse valor já havia sido reconhecido pelo contribuinte e quitado através de certificado de crédito.

INFRAÇÃO 7 – Asseverou que não há como se ter certeza de que os documentos acostados ao PAF correspondem ao que ocorreu efetivamente, não podendo ser confirmadas suas legitimidades. Aduziu que a comprovação de internamento da mercadoria enviada à ZFM serve para que um órgão oficial tenha o controle sobre as efetivas entradas de mercadorias nesta zona e de se ter certeza que o benefício da isenção esteja sendo gozado consoante às exigências que lhe são inerentes. Complementou afirmando que o art. 597, do RICMS/BA, é bastante elucidativo quando atribui ao remetente da mercadoria e não somente ao transportador a responsabilidade pela informação à SUFRAMA.

INFRAÇÃO 8 – Aduziu que o argumento defensivo não pode prosperar, visto que os possíveis erros de medição podem realmente existir, porém, eles acontecem para mais ou para menos, ou seja, tanto podem existir carregamentos de caminhões com destino a Alagoas ou São Paulo com um pouco mais de produto do que consta no documento fiscal ou com um pouco menos. Quanto à alegação de perda nos caminhões tanques que transportam o MVC para o TEGAL, também não procede, pois é difícil imaginar que uma carreta que transporta 25 toneladas de produto, 1%, ou seja 250 kg fiquem contidos em seu interior. Mesmo que esse fato ocorresse, o autuado já deveria ter corrigido previamente, adicionando essa quantidade ao caminhão para corrigir a distorção e impedir que os próprios clientes viessem a se queixar de recebimento a menor do produto.

INFRAÇÃO 9 – Salientou que, inobstante o autuado ter anexado para as diversas notas fiscais relacionadas na planilha documentos possivelmente a elas relacionados, não há nenhuma garantia de que essas mercadorias acobertadas pelas notas fiscais foram efetivamente exportadas. Acrescentou que não consta no sistema da Receita Federal todos os registros de exportação (RE) dentre os apontados pelo autuado ou quando foi encontrado, as notas fiscais referentes não conferem com as que tenta vincular o autuado. São os seguintes documentos não acatados:

- Notas Fiscais nºs 23.562 a 23.573 que não foram encontradas nos arquivos da Receita Federal.

- Nota Fiscal nº 27.431, foi encontrada nos arquivos da RF, entretanto, contempla uma quantidade exportada de 182 ton., diferente das 26 ton. existente na nota em questão. Além disso, esse RE está relacionado às Notas Fiscais nºs 24.272, 24.310, 24.334, 24.342, 24.346, 24.419 e 24.449 e não à nota em epígrafe, portanto não procede a justificativa do autuado.

Ao final, solicitou o julgamento procedente em parte do respectivo Auto de Infração.

O processo foi submetido à pauta suplementar, tendo a 4ª junta de Julgamento Fiscal decidido convertê-lo em diligência à ASTEC, para que fossem atendidas as seguintes solicitações:

INFRAÇÃO 1. Realizar diligência no estabelecimento autuado e descrever qual a função dos produtos CARBONATO DE SÓDIO e CALCITA BRITADA no processo produtivo da empresa.

INFRAÇÕES 9. Analisar os documentos nº 35 a 52, acostados à peça defensiva e confirmar se os mesmos comprovam a efetiva exportação dos produtos constates das Notas Fiscais nº 23.562, 23.573 e 27.431. Caso necessário, elaborar demonstrativo de débito dos valores remanescentes.

Às pgs. 35 a 378, o contribuinte se manifestou acerca da informação prestada pelo Auditor fiscal, concordando parcialmente com as infrações 6 e 8. Em relação às demais infrações, reiterou os argumentos apresentados em sua peça defensiva.

Em cumprimento à diligência solicitada, a ASTEC emitiu Parecer nº 0171/2006, concluindo o seguinte, quanto à infração 9: ficaram constatadas as exportações das Notas Fiscais nºs 23.562 a 23.573, excluindo, assim, o ICMS no valor de R\$144.859,91, permanecendo o ICMS no valor de R\$ 11.826,59, relativo à Nota Fiscal nº 27.431 decorrente da falta de comprovação das exportações.

Às fls. 431 a 433 do PAF, o contribuinte requereu a emissão de DAE, nos termos da Lei Estadual nº 10.328/2006, para pagamento parcial da infração 1 e integral da infração 3. Em nova manifestação, pgs. 445 a 448, o impugnante concordou com os termos do Parecer ASTEC nº 0171/2006, relativo à infração 9 e informou que estava providenciando o recolhimento do débito fiscal com base na Lei Estadual supracitada.

Através do Acórdão JJF nº 0380-04/06, decidiu a 4ª JJF pela procedência parcial da autuação, tendo se manifestado, acerca das infrações objeto dos Recursos Voluntário e de Ofício ora analisados, da seguinte forma:

- a) analisando as infrações 1 e 2 em conjunto, entendeu que *“O entendimento dominante nas diversas decisões prolatadas pelo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), órgão de julgamento administrativo tributário do Estado da Bahia, é no sentido de que produtos intermediários são materiais que se inutilizam no processo de industrialização, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, mesmo que não se integrem fisicamente ao produto acabado, exceto seus resíduos, de modo indesejado”, razão pela qual “para uma mercadoria ser definida como insumo ou produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, a sua integração ao produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída no processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo”, sendo que, neste caso, “o Polietileno de Baixa Densidade não tem vínculo direto com o processo produtivo, portanto, é um material de uso e consumo”; ademais, ressaltou que “de acordo com o previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97, somente será admitido o crédito fiscal correspondente às aquisições de materiais de uso e consumo a partir de 01/01/07”, bem como que “Em relação ao argumento de que o Polietileno de Baixa Densidade não foi sequer consumido pela empresa, mas sim, transferido para outra unidade da empresa, entendendo que não pode ser acolhido, uma vez que são operações distintas, ou seja, ao adquirir o produto de sua filial no Rio Grande do Sul, a empresa deveria recolher a diferença de alíquotas, de acordo com o art. 5º, inciso I do RICMS/BA e no caso de transferência do produto para estabelecimento filial neste estado a operação é tributada normalmente, por se tratar de estabelecimentos autônomos”;*

- b) no tocante à infração 6, decidiu que “*Em sua informação fiscal, o autuante reconhece o equívoco e acata o argumento defensivo, apresentando um novo valor de débito para a infração de R\$ 495,42, referente às outras DIs*”, com o que concordou o impugnante que admitiu o novo valor e efetuou a quitação do débito através de certificado de crédito;
- c) de referência à infração 7, asseverou que “*O Convênio ICMS nº 36/97 e o art. 597, do RICMS/97 estabelecem que a formalidade própria para comprovação da entrada das mercadorias na Zona de Livre Comércio é a declaração do SUFRAMA*”, razão pela qual “*os documentos anexados pelo autuado não são os instrumentos aos quais a lei atribua capacidade probatória, a ponto de desonerar da cobrança do imposto*”; ressaltou que acompanhava “*o entendimento da Decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no acórdão CJF nº 0009-11/05, de 25/01/2005, que decidiu que a declaração da SUFRAMA é o único documento hábil para comprovar o internamento da mercadoria na Zona Franca de Manaus e demais áreas incentivadas*”; no que se refere a esta infração, foi proferido Voto Discordante por parte da Conselheira Teresa Cristina Dias Carvalho, através do qual a mesma salientou que “*Concordo com a procedência da autuação (infração 07), haja vista que a empresa autuada não comprovou, efetivamente, o ingresso das mercadorias na Zona Franca de Manaus*”, acrescentando, todavia, que “*além da comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, a Secretaria de Fazenda do Amazonas, tem a competência para emitir o documento VALIDAÇÃO DE NOTAS FISCAIS, documento este hábil para comprovar a regularidade do ingresso da mercadoria na área incentivada*”, invocando, nesse sentido, o Acórdão CJF nº 0185-11/05, da lavra da 1ª Câmara de julgamento Fiscal, em Decisão unânime, relatada pelo ilustre Conselheiro Ciro Roberto Seifert, cujo teor transcreveu;
- d) no que tange à infração 8, decidiu a 4.ª Junta de Julgamento Fiscal, em Decisão não unânime, que concordava “*com as razões da defesa, que inclusive apresenta relatório recentemente encaminhado pelo TEGAL, relativo ao recebimento de carretas ocorridas no dia 18/05/2006(doc. 30), e admito como percentual normal de perda ou diferença de medição, a quantidade de 0,50% do MVC que é remetido para armazenagem no TEGAL, além das outras perdas até o destino final, pois toda medição é sujeita a incertezas, existindo diferenças de medição ou de perda em toda a movimentação de um produto*”; logo, entendeu ser “*razoável a aplicação do percentual de 0,5% sobre as saídas em transferência (129,39 ton), 05%, de perdas nas remessas para o Tegal (119,17 ton) , ajustando-se ainda o estoque inicial (42,25 ton) e o estoque final do produto (20,92 ton), o que resulta numa quantidade de 311,73 toneladas*”, pelo que “*o valor do ICMS a ser exigido fica reduzido para R\$ 315.669,81, haja vista que devem ser consideradas as perdas normais que sofre o produto na fase de sua produção até o destino final, quando passa pelas fases de transporte rodoviário, armazenagem no Tegal, transporte via tubovias e finalmente o transporte marítimo. Infração parcialmente mantida*”; o Relator, vencido quanto a esta infração, proferiu voto asseverando que concordava com o autuante “*visto que as possíveis diferenças de medição podem acontecer para mais ou para menos*”, sem prejuízo do fato de que “*o recorrente não comprovou nos autos a efetiva ocorrência de tais perdas e não apresentou laudo técnico que pudesse respaldar a sua alegação, à luz do que preceitua o art. 141, do RPAF/99*”;
- e) por fim, quanto à infração 9, decidiu o a quo que “*O processo foi submetido à diligência fiscal e em resposta a ASTEC emitiu o Parecer nº 0171/2006 concluindo que ficaram constatadas as exportações das Notas Fiscais nºs 23.562 a 23.573, excluindo, assim, o ICMS no valor de R\$144.859,91, permanecendo o ICMS no valor de R\$ 11.826,59 relativo à Nota Fiscal nº 27.431 decorrente da falta de comprovação das exportações*”, mantendo o aludido valor indicado na diligência;
- f) o valor do Auto de Infração foi reduzido para R\$ 713.543,11.

Por ter havido prejuízo ao Fisco Estadual, à luz da legislação estadual vigente – art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00 - interpõe a 4.ª Junta de Julgamento Fiscal Recurso de

Ofício, a fim de que sejam reapreciadas em segunda instância as infrações 6, 8 e 9, do presente Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão recorrida, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual tece, inicialmente, considerações históricas a respeito do presente PAF, irresignando-se quanto a parte das infrações 1 e 2, no que se refere às aquisições do “Polietileno de Baixa Densidade”, bem como acerca da infração 7.

Aduz, preliminarmente, que ocorreu equívoco por parte do Acórdão recorrido, pugnando pela retificação de erros materiais existentes no mesmo, visto que a Ementa do aludido Acórdão deixou de indicar a infração 4, bem como o resultado do seu julgamento por parte da Junta de Julgamento, razão pela qual deve ser incluída na Ementa a referida infração, com a indicação de que a mesma foi reconhecida e paga, através da anistia, por parte do autuado. Assevera que tal equívoco acabou por ocasionar outro erro na lavratura da Ementa, visto que a infração 5 está indicada como sendo a 4, e assim sucessivamente. Prossegue ressaltando que a infração 8, seguindo o equívoco de numeração acima apontado, foi indicada na Ementa sob o ponto de n.º 7, no qual não consta o resumo do voto vencedor, mas sim do voto vencido, além de inexistir menção à divergência ocorrida no julgado, ou ao fato de que a infração restou parcialmente caracterizada, tal como consta expressamente do parágrafo final do voto vencedor, cujo teor transcreve. Pede que a Ementa seja retificada, evitando-se, assim, eventuais erros de interpretação do alcance da Decisão, seja por parte do contribuinte, seja por parte do órgão fazendário.

No que pertine às infrações 1 e 2, insurge-se o recorrente unicamente em relação à parcela das infrações que decorrem da aquisição do “Polietileno de Baixa Densidade”, visto que as demais parcelas objeto das referidas infrações já foram reconhecidas, com o conseqüente recolhimento do imposto. O autuado repisa, em sua peça recursal, os argumentos expendidos em sua peça impugnatória, já relatados alhures.

Salienta, em sede de preliminar, que a Decisão recorrida não pode prosperar, uma vez que incorreu em flagrante equívoco quanto ao enquadramento do “Polietileno de Baixa Densidade” como material de uso e consumo do estabelecimento. Argumenta que os julgadores se equivocaram no seu juízo de valor, posto que o autuado não defendeu o direito ao crédito fiscal do referido produto por entender que o mesmo se trata de produto intermediário ou que o mesmo teria algum tipo de utilidade no seu processo produtivo. Alega que o que sempre defendeu foi que o referido produto foi recebido para ser posteriormente transferido para sua outra filial, tal como ocorre com as compras de produtos destinados à comercialização. Acrescenta que se trata de uma aquisição de produto acabado, já destinado a uma posterior circulação, devidamente tributada, a qual comprovadamente ocorreu, não sendo lícito ao Estado da Bahia vedar o direito ao crédito fiscal correspondente, tampouco exigir o recolhimento do diferencial de alíquotas, como se tratasse de uma compra de material de uso e consumo do estabelecimento. Argui que o citado produto não é um bem adquirido para utilização no processo produtivo ou para consumo na planta industrial, mas sim um produto final do recorrente, produzido em sua unidade fabril do Rio Grande do Sul, que foi recebido, em caráter excepcional, para ser posteriormente submetido a uma nova saída tributada, a qual, no caso, se deu através de nova transferência tributada.

Ressalta que, se por absurdo, se entendesse que o Polietileno adquirido pelo recorrente é material de uso e consumo do estabelecimento, do mesmo modo, o Estado da Bahia não teria imposto a receber. Isso porque a diferença de alíquotas seria de 10%, o que corresponde à subtração da alíquota interna de 17% da alíquota interestadual relativa ao mencionado Estado que é de 7%. Outrossim, prossegue, a operação de transferência do bem em discussão realizada pelo recorrente para a unidade fabril de cloro-soda também situada em Camaçari, seria isenta do ICMS, de acordo com o disposto na alínea “a”, item 2, I, do art. 27, do RICMS/97, cujo teor transcreve. Assevera que, à luz do RICMS/97, são isentas do ICMS as operações de remessas de materiais de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma empresa, dentro do território baiano. Aduz que o Estado da Bahia faria jus apenas aos 10% de ICMS relativos ao diferencial de alíquotas, já que a saída posterior desse produto para a unidade de cloro-soda não seria tributada,

não gerando, assim, débito de ICMS em favor do Estado. Argumenta que a sua sistemática não prejudicou o Fisco baiano, especialmente porque o imposto que recolheu a seu favor, ao tributar a alíquota de 17% a operação de remessa de tal produto, abatido do crédito escriturado na entrada, equivale ao montante que seria devido se este fosse tributado como bem destinado para o uso e consumo (diferencial de alíquotas sem direito ao crédito fiscal correspondente). Assevera que ou o Polietileno é considerado material de uso e consumo, sendo, portanto, vedado o crédito fiscal e devido somente o ICMS relativo ao diferencial de alíquota de 10% decorrente de operação de entrada anteriormente descrita, ou é considerado produto adquirido com destinação comercial, conferindo direito a crédito na entrada à alíquota de 7%, e ainda sendo tributado normalmente na operação de saída posterior, à alíquota de 17%.

Frisou que não há a mínima possibilidade de vigorar a Decisão recorrida, no sentido de que deve ser exigido o diferencial de alíquotas do ICMS sobre a operação de entrada do bem considerado material de uso e consumo e de tributação normal pelo imposto da operação de saída desse material, à alíquota de 17%, quando destinado a estabelecimento da mesma empresa situado neste Estado. Ao final, pugna pela total improcedência das infrações 1 e 2, no que pertine à autuação do “Polietileno de Baixa Densidade”.

Quanto ao item 7, do Auto de Infração, assevera o recorrente que a Decisão recorrida desconsiderou toda a documentação que anexou, comprovando a entrada física das mercadorias na ZFM, sob a justificativa de que tais documentos não são instrumentos aos quais a lei atribua capacidade probatória, como a declaração do SUFRAMA. Reitera todos os argumentos expendidos em suas peças processuais já acostadas aos autos. Repisa, integralmente, o entendimento de que restou comprovado que as mercadorias remetidas ao amparo das notas fiscais acima referenciadas ingressaram na ZFM, não havendo que ser descaracterizada a isenção que ampara as operações de remessa, tendo em vista que, conforme já salientado, o inciso III, do art. 29, do RICMS/BA não determina o modo pelo qual a prova de que o estabelecimento destinatário das mercadorias está situado na zona incentivada deverá ser feita. Invoca e transcreve parte do voto discordante, a respeito da matéria, proferido em primeira instância pela Conselheira Teresa Cristina Dias Carvalho, no sentido de que, além da comprovação do internamento por parte do SUFRAMA, a Secretaria da Fazenda do Amazonas tem competência para constatar o ingresso físico de mercadorias na área incentivada, através de emissão do documento VALIDAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. Anexa ao presente Recurso as Declarações de Validação de Notas Fiscais, obtidas no site da SEFAZ/AM, as quais, em conjunto com a farta documentação já apresentada pelo recorrente, atestam a entrada física das mercadorias na ZFM. Pugna pela improcedência da infração 7.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, após tecer escorço histórico a respeito do presente PAF, emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, entendendo, prefacialmente, que merece amparo a súplica de retificação de erro material constante da Ementa, formulada pelo recorrente.

Por outro lado, salienta que a declaração de nulidade da Decisão recorrida se afigura imprescindível, em face da caracterização de vício essencialmente insanável, posto que o *decisum* se absteve de apreciar argumentos suscitados pelo recorrente, quando do seu pleito impugnatório, o que resultou na carência de fundamentação da Decisão. Assevera que o autuado sustentou, em sua peça defensiva, que o polietileno de baixa densidade, objeto da glosa combatida e oriundo da unidade do Rio Grande do Sul, não se destinou a consumo da unidade autuada, mas sim era objeto de transferência para outro estabelecimento da empresa – unidade de cloro-soda situada em Camaçari -, acostando aos autos notas fiscais para consubstanciar a sua tese, não fazendo qualquer alusão ao enquadramento do produto como sendo produto intermediário. Registra que o próprio relatório da Decisão recorrida remete à tese suscitada pelo recorrente, mas, na fundamentação do voto, a R. 4ª JJF desviou o foco traçado pelo impugnante, discorrendo apenas sobre a qualificação, ou não, da mercadoria como material de uso e consumo, de forma dissonante. Aduz que foram violados os arts. 155 e 164, do RPAF, cujo teor transcreve. Frisa que a abstenção da instância inferior em apreciar todas as questões suscitadas pelo recorrente enseja genuína hipótese de supressão de instância, com evidente subversão de



princípios básicos de ordem processual, fazendo tabula rasa da garantia constitucional da ampla defesa. Opina pela decretação de nulidade da Decisão recorrida, em virtude da omissão anteriormente apontada.

Prossegue o seu opinativo, invocando os princípios da economia processual e da eventualidade quanto à comprovação do ingresso das mercadorias na ZFM. Afirma ser controverso o acatamento, ou não, dos documentos colacionados aos autos pelo contribuinte como meios de prova. Tece considerações a respeito dos princípios da instrumentalidade das formas e da busca pela verdade material no procedimento administrativo. Invoca, a respeito da matéria, LÚCIA VALE FIGUEIREDO, para asseverar que, no âmbito administrativo, deve ser investigada a verdade material dos fatos examinados, o que, sem dúvida, acaba por flexibilizar os rigores inerentes ao processo judicial. Traz à colação lições de PAULO DE BARROS CARVALHO e GERALDO ATALIBA para ressaltar que, da análise dos autos, infere-se a existência de provas materiais satisfatórias que possuem o condão de sustentar a tese de que as mercadorias objeto de autuação efetivamente ingressaram na ZFM, ao contrário do que entendeu a 4ª JF. Corrobora com o entendimento do contribuinte quanto ao ingresso das mercadorias na ZFM, notadamente em face da juntada ao Recurso de documentos intitulados “VALIDAÇÃO DE NOTAS FISCAIS”, expedido pela SEFAZ-AM, além daquelas outras acostadas às peças processuais atravessadas pelo recorrente. Colaciona ao seu opinativo Decisões do CONSEF nessa diretiva. Ao final, opina pelo provimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado.

O ilustre procurador Assistente profere Despacho discordando do Parecer emitido anteriormente nos autos. Transcreve o art. 598, § 4.º, do RICMS/97 para asseverar que o legislador estabeleceu, de forma cogente, como elemento probatório indispensável à comprovação da situação fática da internação de mercadorias na ZFM, a devida expedição de documento certificatório pela SUFRAMA. Invoca e transcreve, também, as cláusulas primeira e segunda, do Convênio nº 45/94, para afirmar que a emissão de documento por parte da SUFRAMA é essencial, não se podendo falar em outro tipo de prova. Transcreve o parágrafo primeiro da cláusula segunda, do citado Convênio, bem como o art. 1º, do Regimento Interno da SUFRAMA para concluir que tão-somente o documento certificatório emitido pela SUFRAMA, em conjunto com a Secretaria de Economia, Fazenda e Turismo do Estado do Amazonas, serve como prova exclusiva da efetiva internação de mercadorias na ZFM. Ao final, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Na assentada de julgamento, o ilustre representante da PGE/PROFIS, após verificar que não fora emitido Parecer acerca do mérito das infrações 1 e 2, pediu vista do processo, a fim de complementar o Parecer anteriormente exarado pelo referido órgão jurídico nos autos.

Vem aos autos a complementação do Parecer anterior referente às infrações 1 e 2, através do qual ressalta o ilustre representante da PGE/PROFIS, *ad litteram verbis*:

*“... A cobrança do diferencial de alíquota de ICMS decorre da previsão constitucional (artigo 155, parágrafos VII e VIII) que preceitua caber ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a contribuinte consumidor final.*

*Ou seja, o fato engendrador da cobrança relativa ao diferencial de alíquotas, ocorre quando da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria não vinculada à operação ou prestação subsequente (material de uso e/ou consumo e bens destinados ao ativo imobilizado), oriunda de outra Unidade da Federação.*

*Neste diapasão, o simples fato de existir uma transferência subsequente do material de uso e consumo para outra unidade fabril do adquirente, realizada após entrada no estabelecimento de material de uso e/ou consumo oriunda de outra Unidade da Federação, não desnatura a lídima cobrança do diferencial de alíquota de sede constitucional, cuja aplicação somente se adstringe à entrada no estabelecimento, oriundo de operação interestadual, de bem não vinculado à operação comercial subsequente.*

*Ora, tratando-se a operação posterior, aliás como se trata, de transferência subsequente para outra unidade fabril no mesmo Estado, por conseguinte, sem a mudança da titularidade dos bens em circulação física, não há que se falar em dispensa da cobrança do diferencial de alíquota como propôs o recorrente, porquanto absolutamente configurado a natureza de consumidor final do transferidor e, mais que isto, a natureza de bem de uso e consumo do Polietileno de baixa densidade...”*

Ao final, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário no que pertine a ambas as infrações, “caso ultrapassada a preliminar de supressão de instância”.

## VOTO

Inicialmente analisarei o Recurso Voluntário interposto pelo autuado.

Preliminarmente, entendo que merece amparo a súplica recursal de retificação de erro material constante da Ementa, ressaltando que o referido equívoco será sanado quando da elaboração da Ementa do presente Acórdão.

Ainda em sede de preliminar, invoca a Procuradoria, ex-offício, em seu Parecer, a nulidade da Decisão recorrida, tendo em vista a falta de fundamentação dos argumentos pela mesma expendidos em sua peça impugnatória quanto às infrações 1 e 2.

Argumenta que os julgadores se equivocaram no seu juízo de valor, posto que o autuado não defendeu o direito ao crédito fiscal do “Polietileno de Baixa Densidade” por entender que o mesmo se trata de produto intermediário ou que o mesmo teria algum tipo de utilidade no seu processo produtivo. Alega que o que sempre defendeu foi que o referido produto foi recebido para ser posteriormente transferido para sua outra filial, tal como ocorre com as compras de produtos destinados à comercialização, o que não foi devidamente enfrentado pelo julgador de Primeira Instância.

*Permissa venia*, entendo que não há como prosperar a tese suscitada.

Isso porque o Acórdão recorrido enfrentou a argumentação defensiva acima questionada na parte final do Voto correspondente às infrações 1 e 2, ao asseverar que “*Em relação ao argumento de que o Polietileno de Baixa Densidade não foi sequer consumido pela empresa, mas sim, transferido para outra unidade da empresa, entendo que não pode ser acolhido, uma vez que são operações distintas, ou seja, ao adquirir o produto de sua filial no Rio Grande do Sul, a empresa deveria recolher a diferença de alíquotas, de acordo com o art. 5º, inciso I do RICMS/BA e no caso de transferência do produto para estabelecimento filial neste estado a operação é tributada normalmente, por se tratar de estabelecimentos autônomos*”.

Daí porque não merece guarida a tese recursal de que o *a quo* desviou o foco da argumentação defensiva, trazendo à colação do *decisum* aspectos valorativos estranhos ao quanto invocado pelo autuado.

Logo, apesar do entendimento da Junta de Julgamento Fiscal ter se referido, efetivamente, à caracterização do “Polietileno de Baixa Densidade” como material de uso e consumo, ao final daquela Decisão foi enfrentada a tese defensiva, não havendo, pois, que se falar em nulidade da Decisão recorrida.

Quanto ao mérito das referidas infrações, aqui enfrentadas em conjunto, comungo com o entendimento esposado pelo julgador de Primeira Instância.

Isso porque, como brilhantemente asseverou o ilustre representante da PGE/PROFIS, “*A cobrança do diferencial de alíquota de ICMS decorre da previsão constitucional (artigo 155, parágrafos VII e VIII) que preceitua caber ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a contribuinte consumidor final*”. Daí porque o fato que enseja a exigência relativa ao diferencial de alíquotas se dá quando da entrada no estabelecimento de

contribuinte, de mercadoria não vinculada à operação ou prestação subsequente (material de uso e/ou consumo e bens destinados ao ativo imobilizado), oriunda de outra Unidade da Federação.

Ora, o simples fato de existir uma transferência subsequente do material de uso e consumo para outra unidade fabril do adquirente, realizada após entrada no estabelecimento de material de uso e/ou consumo oriunda de outra Unidade da Federação, não tem o condão de elidir a cobrança do diferencial de alíquota de sede constitucional, cuja aplicação somente se adstringe à entrada no estabelecimento, oriundo de operação interestadual, de bem não vinculado à operação comercial consecutiva.

Assim é que, tratando-se a operação posterior - transferência subsequente para outra unidade fabril no mesmo Estado - sem a mudança da titularidade dos bens em circulação física, não há que se falar em dispensa da cobrança do diferencial de alíquota, visto que resta configurada a natureza de consumidor final do transferidor e, mais que isto, a natureza de bem de uso e consumo do Polietileno de baixa densidade.

Logo, no que concerne ao mérito das infrações 1 e 2, com espeque no Parecer emitido pela Douta Procuradoria, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

No que concerne à infração 7, também objeto de Recurso Voluntário, merece reforma o julgamento de Primeira Instância.

Invoco, para justificar o meu entendimento, trecho do brilhante Voto Discordante proferido em primeira instância por parte da Julgadora Teresa Cristina Dias Carvalho, *ad litteram verbis*:

*“ ... além da comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, a Secretaria de Fazenda do Amazonas, tem a competência para emitir o documento VALIDAÇÃO DE NOTAS FISCAIS, documento este hábil para comprovar a regularidade do ingresso da mercadoria na área incentivada”.*

Da análise dos autos, infere-se a existência de provas materiais satisfatórias que possuem o condão de sustentar a tese de que as mercadorias objeto de autuação efetivamente ingressaram na ZFM, ao contrário do que entendeu a 4.<sup>a</sup> JF. Impende ressaltar que o contribuinte colacionou em sua peça recursal documentos intitulados “VALIDAÇÃO DE NOTAS FISCAIS”, expedido pela SEFAZ-AM, além de diversos outros documentos acostados às suas peças processuais atravessadas nos autos.

Ora, em nome do princípio da verdade material, que deve prevalecer em relação a qualquer formalismo exacerbado, entendo que os aludidos documentos devem ser acatados como meios de prova a afastar a incidência do referido item do Auto de Infração, sendo este, inclusive, o entendimento que tem predominado neste CONSEF, especialmente em segunda instância, como atestam os Acórdãos CJF nº 0185-11/05, da lavra da 1.<sup>a</sup> Câmara de julgamento Fiscal e relatado pelo ilustre Conselheiro Ciro Roberto Seifert, e aquele outro CJF nº .0131.-12/07, exarado pela 2.<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal e relatado pelo eminente Conselheiro Álvaro Barreto, os quais invoco como se aqui estivessem literalmente transcritos.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário, julgando improcedente o item 7, do Auto de Infração.

Ingressarei, agora, na seara de análise do Recurso de Ofício, concernente às infrações 6, 8 e 9, em relação às quais ocorreu prejuízo ao Fisco Estadual no julgamento de primeira instância.

Quanto à infração 6, faz-se mister observar que o próprio autuante, em sua informação fiscal, reconheceu o equívoco existente em parte da infração, acatando o argumento defensivo e apresentando um novo valor de débito para a infração no montante de R\$ 495,42, referente às outras DI's, com o que concordou o julgador de primeira instância. Reparo algum merece o *decisum* proferido no particular, posto que restou efetivamente comprovado o equívoco da autuação em relação a parte da autuação, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo autuado.

No que tange à infração 8, entendo, de igual forma, que não merece reforma a Decisão recorrida, aliando-me às razões de decidir expendidas no Voto vencedor.

De fato, as perdas devem ser consideradas, tendo o autuado apresentado nos autos relatório recentemente encaminhado pelo TEGAL, relativo ao recebimento de carretas ocorridas no dia 18/05/2006(doc. 30), e admito como percentual normal de perda ou diferença de medição, a quantidade de 0,50% do MVC que é remetido para armazenagem no TEGAL, além das outras perdas até o destino final, pois toda medição é sujeita a incertezas, existindo diferenças de medição ou de perda em toda a movimentação de um produto. Como acertadamente decidiu o julgador de primeira instância, é “*razoável a aplicação do percentual de 0,5% sobre as saídas em transferência (129,39 ton), 0,5%, de perdas nas remessas para o Tegal (119,17 ton) , ajustando-se ainda o estoque inicial (42,25 ton) e o estoque final do produto (20,92 ton), o que resulta numa quantidade de 311,73 toneladas*”. Assim, o valor do ICMS a ser exigido fica reduzido para R\$ 315.669,81, em virtude da necessidade de se considerar as perdas normais que sofre o produto na fase de sua produção até o destino final, quando passa pelas fases de transporte rodoviário, armazenagem no Tegal, transporte via tubovias e, finalmente, o transporte marítimo.

Por fim, de referência à infração 9, também compartilho do entendimento externado na Decisão recorrida, este alicerçado em diligência fiscal realizada pela ASTEC, através do Parecer n.º 0171/2006, concluindo que foram realmente exportadas as mercadorias constantes das notas fiscais n.º 23.562 a 23.573, excluindo, assim, o ICMS no valor de R\$144.859,91, permanecendo o ICMS no valor de R\$ 11.826,59 relativo à Nota Fiscal n.º 27.431, decorrente da falta de comprovação das exportações.

*Ex positis*, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade quanto à infração 7 e, em decisão não unânime em relação às infrações 1 e 2, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n.º 269194.0022/06-3, lavrado contra **BRASKEM S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$408.863,64**, acrescido das multas de 60% sobre R\$93.193,83 e 70% sobre R\$315.669,81, previstas no art. 42, II, “a”, “b”, “f” e III, da Lei n.º 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário): Conselheiros Helcônio de Souza Almeida, Nelson Antonio Daiha Filho, Álvaro Barreto Vieira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiro (Recurso Voluntário): Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - RELATOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO – REPR. PGE/PROFIS