

**A. I. N°** - 279196.0004/05-5  
**AUTUADO** - BRASKEM S/A  
**AUTUANTES** - JORGE VICTOR GRAVE e JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP-DAT/METRO  
**INTERNET** - 06.03.07

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0026-02/07

**EMENTA:** ICMS. 1. REMESSAS DE MERCADORIAS PARA ARMAZENAGEM FORA DO ESTADO. FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS OPERAÇÕES EM VALOR INFERIOR AO PREÇO DE VENDA PRATICADO PELO REMETENTE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O contribuinte realizou operações de saídas para armazém geral em outras unidades da Federação com valor inferior ao praticado nas vendas na praça remetente. Diligência revelou equívocos no levantamento fiscal que foram corrigidos. Infração parcialmente subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. ATIVO IMOBILIZADO. SAÍDAS COM ISENÇÃO DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. Deferida pelo STF medida cautelar na ADIN 310-DF, requerida pelo Governo do Estado do Amazonas, retirando do ordenamento jurídico o suporte legal da autuação, ou seja, os convênios ICMS 02 e 06/90, impedindo não apenas a exigibilidade do crédito tributário, mas, também, a sua constituição. Infração insubsistente. 3. IMPORTAÇÃO. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O contribuinte deixou de recolher o imposto relativo ao valor adicionado no retorno de mercadoria enviada ao exterior para conserto. Reconhecido o recolhimento comprovadamente efetuado pelo autuado e procedido a redução do débito. Infração parcialmente elidida. b) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O contribuinte apurou errado o valor do imposto a recolher utilizando nas importações de mercadorias tributadas o benefício do Convênio 52/91, previsto para aquisições internas e interestaduais. Infração reconhecida pelo autuado que recolheu o débito integral com o benefício da Lei n° 10.328/06. Não acolhida a arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/12/2005, pela constatação da ocorrência dos seguintes fatos:

1. recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Sendo cobrado imposto no valor de R\$ 1.580.277,59 e aplicada a multa de 60%;
2. falta de estorno de crédito fiscal do ICMS, relativo a entrada de mercadorias no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foi objeto de saída com isenção. Sendo cobrado imposto no valor de R\$ 418,26 e aplicada a multa de 60%;

3. falta de recolhimento do ICMS relativo ao valor adicionado, em razão de conserto de mercadoria, quando do retorno ao estabelecimento autor da encomenda. Sendo cobrado imposto no valor de R\$ 95.698,01 e aplicada a multa de 60%;
4. recolhimento a menos do ICMS em decorrência da utilização indevida da redução na base cálculo, em operações de importação, em razão da aplicação do benefício contido no Convênio ICMS 51/91. Sendo cobrado imposto no valor de R\$ 303.077,68 e aplicada a multa de 60%.

O autuado apresentou tempestivamente defesa às folhas 210 a 270, através de seu advogado legalmente constituído impugnando o lançamento tributário.

Depois de descrever todas as infrações fiscais do Auto de Infração a defesa aborda como preliminar a decadência do crédito tributário em relação a alguns lançamentos, para em seguida, impugnar cada uma das infrações do Auto de Infração.

Diz que antes de adentrar na análise do mérito das infrações capituladas na peça acusatória, cumpre demonstrar a essa Junta de Julgamento a impossibilidade de o Auto de Infração ora combatido vir a prosperar, uma vez que parte do crédito tributário nele exigido encontra-se irremediavelmente atingido pela decadência, pois pretende a fiscalização exigir o pagamento do ICMS que deixou de ser recolhido nos exercícios de 2000 e 2001, em decorrência de supostas infrações à legislação de regência do imposto.

Afirma que a apuração do ICMS relativo às competências janeiro a novembro/2000 já se encontra devidamente homologada, pelo que ocorreu a preclusão do direito de a Fazenda Estadual exigir diferenças pertinentes àquele período, em virtude da não aceitação de parte do crédito fiscal utilizado, da suposta falta de recolhimento, ou do recolhimento a menos do imposto.

Assevera que o CTN estatui prazos decadenciais diversos, consoante a sistemática do lançamento a que os tributos estão adstritos, distinguindo lapsos decadenciais relativos às exações sujeitas às modalidades de lançamento de ofício, art. 173, ou por homologação, art. 150, § 4º.

Assegura que, se tratando o ICMS, de típico tributo sujeito a lançamento por homologação, sistemática na qual o sujeito passivo efetua, por sua conta e risco, o confronto entre créditos e débitos fiscais de cada período, recolhendo aos cofres públicos o saldo devedor apurado ao final de cada mês, caso existente, enquanto a Fazenda Pública se limita a exercer o controle, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte, é certo que o prazo decadencial a ele aplicável está disciplinado no artigo 150, § 4º do CTN, o qual transcreve.

Assinala que da análise do dispositivo legal supra transcrito, conclui-se que, tendo o contribuinte escriturado créditos e débitos de ICMS nos seus livros fiscais, a fim de apurar imposto devido ao final de cada mês, e tendo o saldo devedor, acaso existente, sido recolhido aos cofres públicos, reputa-se tacitamente homologado o procedimento previamente efetivado pelo particular e extinto o crédito tributário, conforme dicção do art. 156, VII, do CTN.

Reafirma que caso a Fazenda Pública se abstenha de manifestar-se acerca da correção dos créditos e débitos fiscais escriturados ao longo do lapso temporal aludido, nenhum expediente lhe competirá, de modo a exigir o quanto entenda lhe ser devido, posto que a sua inércia importará na homologação tácita do procedimento levado a cabo pelo contribuinte, restando extinto o crédito tributário correspondente, art. 156, VII, do CTN.

Assegura que no caso em tela, verifica-se que, na data do lançamento, 27/12/2005 - data da ciência do contribuinte, já se havia transcorrido mais de cinco anos do suposto creditamento indevido do ICMS apurado, bem assim da suposta ausência de recolhimento, ou recolhimento a menos do imposto, que teriam ocorrido nas competências janeiro a novembro de 2000, sendo certo que o transcurso do referido prazo implica na homologação tácita dos procedimentos adotados, em vista de que se operou a perda do direito de o Fisco Estadual exigir o imposto relativo àquele exercício.

Aduz que a doutrina pátria corrobora tal conclusão, apresentando trecho da obra “Lançamento Tributário” do jurista José Souto Maior Borges, bem como, transcreve diversas ementas de

julgamento sobre a matéria apreciada e decididas pelo STJ e de órgãos de julgamento administrativo da Receita Federal do Ministério da Fazenda, com o objetivo de consolidar a sua argumentação.

Conclui a defesa que, com base no exposto, resta patente que os créditos tributários relativos ao período de janeiro a novembro de 2000 se encontram extintos, em face da homologação tácita dos lançamentos, por força do inciso VII do art. 156 do CTN, devendo o Auto de Infração, nesse aspecto ser julgado parcialmente procedente.

#### INFRAÇÃO 01

Depois de tecer comentários acerca da preliminar suscitada, afirma a defesa que a fiscalização entende que houve recolhimento do ICMS a menos, por ter sido dado saída de mercadorias para armazenagem em outras unidades da Federação, utilizando como base de cálculo valor inferior ao preço praticado nas vendas realizadas na praça remetente. E que foram apontados como violados o artigo 56, do RICMS-BA/97, que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS nas operações internas e interestaduais, bem como o artigo 124, I, que cuida do prazo de recolhimento do tributo, a seguir reproduzidos para melhor análise.

Diz que a fiscalização não especificou o inciso do artigo 56 no qual estão enquadradas as operações de remessa de mercadorias para armazenagem em outras unidades da Federação, por isso procurou analisar as disposições do referido artigo, a fim de identificar qual a base de cálculo aplicável a tais operações.

Assinala a defesa que a operação em comento enquadra-se na hipótese genérica do inciso III, do mesmo artigo 56, que define a base de cálculo do ICMS nos casos de falta de valor da operação, como é o caso das remessas para depósito em armazéns gerais. Tendo em vista que nas operações de remessa para armazenagem não ocorre a transferência de propriedade da mercadoria remetida, não há, de fato, valor a ser atribuído à operação, ao contrário do que ocorre com as vendas realizadas junto aos clientes, situação em que a propriedade da mercadoria é transferida por um preço determinado.

Assevera que, como o seu estabelecimento é industrial, a base de cálculo a ser adotada nas suas remessas para armazéns gerais deve corresponder à prevista na alínea “b” do referido inciso III qual seja, o preço FOB de estabelecimento industrial à vista, hipótese em que deverá ser observado o quanto disposto no parágrafo primeiro do mesmo artigo 56, o qual transcreve.

Aduz a defesa que por não dispor a legislação de regra específica para a apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de remessas para armazém geral situado em outra unidade da Federação, deve ser adotado o critério estabelecido pelo inciso III, alínea “b”, cumulado com o § 1º, inciso I, do artigo 56 do RICMS-BA/97, qual seja, o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento industrial na operação FOB à vista mais recente.

Assevera que a apuração do suposto débito efetuada pela fiscalização está em desacordo com as disposições regulamentares acima descritas e que deve ser verificada a adoção da base de cálculo prevista na legislação, em vista das peculiaridades que envolvem as operações com armazéns gerais localizados fora do Estado.

Assegura a defesa que os autuantes, além de não ter apurado o valor da operação devido com base nos critérios acima descritos, incorreu em erros materiais que agravaram a exigência fiscal e que devem ser imediatamente corrigidos através de revisão de ofício. E, com base nos Anexos I-A, I-B, II-A e II-B, indica os procedimentos que a fiscalização adotou na apuração do imposto devido na Infração I:

a) Listou todas as remessas efetuadas para armazenagem fora do Estado nos anos de 2000 e 2001 e verificou o valor unitário de cada produto remetido, através da divisão do valor total da remessa pela quantidade de mercadoria remetida (Anexos I-A e II-A);

- b) Apurou o preço unitário médio de venda mensal de cada produto remetido para armazenagem (Anexos I-B e II-B);
- c) Verificou a diferença entre o preço unitário médio de venda mensal com o valor unitário utilizado nas remessas para o armazém (Anexos I-A e II-A);
- d) A partir da diferença apurada entre o preço unitário médio de venda e o valor unitário utilizado nas remessas, foi apurada a base de cálculo do ICMS a recolher, mediante a sua multiplicação pela quantidade de produtos remetida. Após, aplicou-se a alíquota de 12%, obtendo-se o ICMS que supostamente deixou de ser recolhido (Anexos I-A e II-A).

Acrescenta ainda que foram, por equívoco, incluídas nos Anexos I-A e II-A notas fiscais que acobertam outras operações, que não a remessa para estocagem, pois, como se pode inferir dos demonstrativos em anexo (docs. 03, 04 e 05), das saídas a título de remessa em consignação, remessa para análise, bem assim remessa para entrega futura, as quais devem ser imediatamente excluídas da apuração do imposto exigido as notas fiscais listadas nos documentos 03, 04 e 05, vez que a infração capitulada diz respeito apenas às remessas para estocagem e não a toda e qualquer remessa de produtos efetuada.

Enfatiza que, além do erro material acima apontado, a fiscalização comparou o valor unitário praticado nas remessas para armazenagem com o preço médio mensal de venda do produto, e não com o preço de venda FOB à vista mais recente, como determina a legislação.

Observa ainda que o preço FOB à vista sofre variação no decorrer do mês, o critério adotado pela fiscalização, além de não ter respaldo legal, finda por distorcer os resultados do levantamento, tendo em vista que o preço unitário médio mensal pode, em tese, ser maior ou menor do que o preço unitário mais recente, que é o critério eleito pelo legislador para apuração da base de cálculo nas remessas aqui discutidas.

Além do que, acrescenta a defesa que os autuantes não atentaram para o fato de que muitas das notas fiscais de vendas, listadas nos Anexos I-B e II-B tiveram o seu preço unitário acrescido de encargos financeiros, normalmente calculados à base, de 2% ao mês, os quais devem ser expurgados para que se apure o preço FOB à vista, conforme determina a legislação.

A defesa assinala que os autuantes, ao apurarem o preço médio unitário de vendas mensal, consideraram tanto as notas fiscais de vendas internas, quanto às de vendas interestaduais, circunstância que, mais uma vez, distorce os resultados obtidos, pois, como é sabido, o ICMS é calculado “por dentro”, ou seja, o montante do tributo devido integra a sua base de cálculo, os preços unitários de venda praticados nas operações internas são necessariamente maiores do que, os preços unitários de vendas praticados nas operações interestaduais.

Aduz que para se chegar à conclusão de que foram remetidas mercadorias para estocagem em outra unidade da Federação por valor inferior ao preço FOB à vista mais recente, é preciso verificar qual foi o valor FOB à vista das operações interestaduais mais recentes, até porque, caso, ao invés de remeter as ditas mercadorias para armazém, as tivesse vendido diretamente ao seu cliente de outro Estado, o valor unitário seria o equivalente ao preço das vendas interestaduais, e não ao preço das vendas internas ou a um “mix” dos preços de vendas internas e interestaduais.

Destaca a peculiaridade das operações interestaduais para armazéns gerais que deve ser observada, quando da comparação do valor praticado nas remessas com o preço de venda interestadual à vista. Esclarece que efetua a remessa de alguns dos seus produtos para armazém geral localizado no Estado de São Paulo, com o objetivo de facilitar a venda dos mesmos para clientes da região, e que nessas remessas, verifica qual o preço-base do dia do produto a ser enviado e nele computa o ICMS à alíquota interestadual de 12%, a fim de apurar a base de cálculo do imposto estadual. Prossegue, assinalando que o armazém geral situado em São Paulo, ao receber as mercadorias remetidas para estocagem, escritura o crédito fiscal da remessa no seu Livro de Registro de Entradas, no montante equivalente a 12%, já que tal estabelecimento é equiparado a contribuinte do ICMS pelas legislações dos diversos Estados da Federação. Acrescenta que, quando a

mercadoria depositada em São Paulo é vendida a clientes da região, a remessa do armazém geral para o destinatário naquele Estado é tributada como se fosse uma operação interna, a despeito de o proprietário/vendedor das mercadorias estar localizado no Estado da Bahia, e, que embora o armazém geral receba as remessas da Impugnante com tributação a 12%, a posterior saída para os clientes do Estado é efetuada com o imposto debitado e destacado à alíquota interna de 18%, alíquota interna em São Paulo, ou seja, é acrescido ao valor unitário do produto o ICMS correspondente à incidência da alíquota de 18%, já que, como dito, o ICMS compõe a sua própria base de cálculo.

Enfatiza que além da nota fiscal emitida pelo armazém para o destinatário dos produtos, com destaque do imposto e inclusão do ICMS à alíquota de 18%, é também emitida nota fiscal de venda aos clientes de São Paulo, sem destaque do imposto, porém com preço de venda idêntico ao valor constante da nota fiscal expedida pelo armazém geral, tudo em conformidade com o quanto disposto no artigo 673 do RICMS/BA, o qual determina que o valor da operação da nota fiscal emitida pelo armazém para o destinatário deve ser idêntico ao preço de venda constante da nota fiscal-fatura de venda emitida pelo depositante para o seu cliente.

Por isso reafirma que para efeitos de se comparar o valor utilizado na operação de remessa interestadual para armazém geral com o preço FOB à vista mais recente de venda interestadual, deve-se verificar se essa venda FOB mais recente se refere a uma venda efetuada diretamente ao cliente, sem a intermediação do armazém geral, ou se trata de uma venda de mercadoria depositada em armazém geral.

Assegura que tal peculiaridade não pode, sob hipótese alguma, deixar de ser observada, sob pena de se concluir equivocadamente de que estão sendo remetidas mercadorias para armazém geral por valor inferior ao praticado nas vendas mais recentes, já que o preço da venda, repita-se, será sempre maior do que o valor das remessas, em decorrência da inclusão do ICMS à alíquota de 18% e não de 12%.

Aduz a defesa que, diante do exposto, para que se possa verificar se as remessas efetuadas para o armazém geral situado em São Paulo tiveram base de cálculo inferior à prevista na legislação, é preciso fazer o seguinte:

- a) Identificar a data de cada remessa de produtos efetuada ao armazém geral de São Paulo e o valor unitário utilizado na operação;
- b) Identificar se houve, no mesmo dia da remessa, venda da mesma mercadoria para São Paulo, efetuada diretamente a cliente, sem o intermédio do armazém geral. Caso não exista venda no mesmo dia da remessa, identificar a última venda realizada;
- c) Verificar qual o preço unitário da venda identificada na letra “b” e dele excluir os encargos de venda a prazo, se houver;
- d) Comparar o valor unitário da remessa com o preço obtido na letra “c”, para verificar se o primeiro foi ou não menor do que o segundo;
- e) Caso não exista venda recente interestadual efetuada diretamente ao cliente, mas só venda através de armazém geral, deve-se excluir do preço unitário dessa venda o ICMS de 18% e incluir o imposto equivalente a 12%, para se obter o valor unitário de comparação, excluindo-se desse valor, também, os eventuais encargos decorrentes de vendas a prazo, para que se obtenha o preço FOB à vista mais recente calculado à alíquota de 12%.

Insiste a defesa que somente através dos procedimentos acima listados é possível afirmar, com precisão e em respeito à legislação estadual, se houve ou não remessa por valor inferior às vendas FOB à vista mais recente.

Aduz que, caso os ajustes necessários à adequação do valor das vendas originadas de armazéns ao valor das vendas diretas aos clientes não sejam efetuados, se chegará à equivocada conclusão de que as remessas para armazém estão sendo tributadas por valor inferior ao normalmente

praticado pelo remetente, o que, além de não ser verdade, provoca uma vantagem indevida aos Estados, que findam por exigir uma complementação de imposto totalmente indevida.

O autuado enfatiza que, considerando não ter a legislação adotada uma base de cálculo específica para as operações de remessas para armazéns fora do Estado, tendo as mesmas que se adequarem às disposições genéricas do inciso III do artigo 56 do RICMS-BA/97, é necessário que essas operações sejam analisadas pelo aplicador do Direito com todo o cuidado e atenção, evitando, assim, que os Estados tenham vantagem indevida sobre essas operações.

Conclui a defesa pelo exposto, restou demonstrada a total inidoneidade dos procedimentos efetuados pela fiscalização para averiguar o cumprimento do quanto disposto no inciso III do artigo 56 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, nenhum imposto pode ser validamente exigido, pelo que deve este item da autuação ser julgado inteiramente improcedente.

#### INFRAÇÃO 02

Afirma a defesa que o auto de infração pretende exigir do autuado o estorno do crédito de ICMS relativo às aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo, na proporção das vendas com isenção do imposto para a Zona Franca de Manaus - ZFM e que tal exigência, na ótica da fiscalização, encontraria respaldo nos artigos 100, inciso I, e 124 do RICMS-BA/97.

Aduz que o quanto consignado nos dispositivos legais em destaque não pode ser aplicado às vendas realizadas à Zona Franca de Manaus - ZFM, vez que as mesmas se equiparam à exportação, hipótese em que é permitida a manutenção do crédito fiscal relativo às entradas a ela relacionadas, conforme se verifica do Decreto-Lei nº 288/67, bem como do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, os quais foram convalidados pelo Convênio ICM nº 65/88.

Salienta que a vigência de tais normas encontra-se garantida por liminar proferida pelo Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310-DF, liminar esta que permanece em vigor, conforme comprova extrato de andamento processual da referida ADIN, fls. 398 a 400, produzindo efeitos até os dias atuais.

Conclui a defesa reafirmando que as operações de venda de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus permanecem beneficiadas pela isenção do ICMS, garantida a manutenção proporcional relativa à aquisição de bens do ativo fixo, em vista do que se mostra injustificável a exigência consubstanciada na infração 02 do Auto de Infração.

#### INFRAÇÃO 03

Afirma a defesa nesse item da peça acusatória vergastada, que se pretende exigir o ICMS supostamente não recolhido sobre os valores adicionados na re-importação de mercadorias remetidas para conserto fora do país.

Enfatiza o autuado que, acordo com o art. 626, combinado com o art. 28, VIII, "a" do Regulamento do ICMS deste Estado, aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997, é suspensa a incidência do ICMS nas saídas de mercadorias para conserto no exterior, sendo isenta a operação de retomo e devido o ICMS tão somente sobre o valor eventualmente acrescido. Acrescenta que se depreende do § 1º do citado art. 626 do RICMS-BA/97 é que o valor acrescido, base de cálculo para cobrança do ICMS nos retornos de conserto do exterior, corresponde à diferença entre o valor da mercadoria remetida, constante os documentos de exportação, e aquele destacado na Declaração de Importação - DI, acrescido dos tributos federais acaso incidentes, bem como das despesas aduaneiras.

Aduz ainda que a diferença entre os valores destacados nos documentos de exportação e importação do mesmo bem, base impositiva para cobrança do ICMS quando do retorno das remessas para conserto -decorre do fato de que, em alguns casos, os serviços de conserto implicam no emprego de partes, peças ou componentes ao maquinário remetido ao exterior, os quais se agregam ao valor do mesmo.

Observa ter verificado que a base de cálculo sobre a qual é exigido o ICMS na peça acusatória ora rechaçada nem sempre é o valor acrescido à mercadoria reintroduzida no país, como determina o art. 626, § 1º do RICM-BA/97, sendo que, em alguns casos, é cobrado o ICMS sobre o valor do próprio bem remetido para conserto, ou ainda, sobre o valor do serviço prestado no exterior, o que não se constitui em base imponible do ICMS. E passa a demonstrar analisando cada uma das DI.

Declaração de Importação nº 99/1120742-0.

Aponta que a base de cálculo sobre a qual está exigindo o ICMS na remessa para conserto destacada é, na verdade, o preço do serviço prestado no exterior, como se verifica da nota fiscal de prestação de serviços nº 842/D99, emitida pela Dresser-Rand Services Division, fl. 401. Observa a defesa que o preço do serviço prestado no exterior não se constitui em base imponible do ICMS, e sim, do Imposto Sobre Serviços - ISS, imposto este de competência dos municípios, nos termos do art. 156, III da Constituição Federal de 1988. Aduzindo ainda que tanto é verdade que a Lei Complementar nº 116/2003, responsável pela disciplina do ISS, no seu art. 1º, § 1º, prevê a incidência do imposto sobre os serviços provenientes do exterior, sendo que os serviços de conserto, manutenção e conservação de máquinas estão expressamente previstos no item 14.1 da Lista Anexa à referida Lei, sendo inequívoco que o mesmo é tributável pelo imposto de competência dos municípios.

Reafirma que diante disso, não pode o Estado da Bahia pretender exigir o ICMS sobre o serviço prestado no exterior já que tal fato se constitui em hipótese de incidência do ISS.

Declarações de Importação nºs 00/0189726-2, 00/0315363-5, 00/1046630-9.

Afirma a defesa que dos serviços de conserto realizados no exterior em relação às DI's destacadas, não resultou agregação de novos componentes à mercadoria enviada para conserto, por isso, aplica-se a essa operação de retomo da mercadoria remetida para conserto a isenção prevista no artigo 28, VIII, "a" do RICMS-BA/97. Entretanto, assevera que da análise do cotejo entre os referidos documentos de importação e do Anexo IV, elaborado pelos autuantes, verifica-se que está sendo exigindo o ICMS incidente sobre o valor do próprio bem remetido para conserto.

DI nº 00/0189726-2

Alega que o valor adicionado sobre o qual está sendo exigido o ICMS é US\$ 1.212,17, como se verifica da DI, fls. 402 a 405, a quantia em destaque corresponde ao próprio valor do bem emitido para conserto, sendo que não houve importação de partes adicionadas ao amparo da declaração de importação em voga.

DI nº 00/0315363-5

De igual modo, afirma a defesa que ao amparo da DI em epígrafe, fls. 406 a 409, foi reintroduzido no território nacional o catalisador, no valor de US\$ 32.822,12, que havia sido remetido ao Japão para conserto, sendo certo que não há menção a adições na declaração de importação em destaque.

DI nº 00/1046630-9

Mais uma vez, reafirma a defesa que os autuantes estão exigindo o ICMS sobre o valor da mercadoria remetida para conserto US\$ 122.275,60, é o que se infere da análise da DI 00/1046630-9, fls. 410 a 412. Eis que, verifica-se, analisando o referido documento de importação, que não houve valor agregado a ser tributável pelo ICMS na reimportação das mercadorias descritas na declaração de importação epigrafada reforçada ainda pela correspondência enviada ao autuado pela GE Energy Products Europe, fl. 413, o serviço de conserto não foi sequer realizado, não havendo que se falar, portanto, em componentes adicionados a serem tributados pelo ICMS.

Assinala a defesa que, no tocante às Declarações de Importação nºs 00/0377645-4, 00/613828-9, 00/1121704-3 e 00/1231952-4, as operações de importação ocorridas ao amparo das Declarações de Importação em epígrafe, está sendo exigido o ICMS sobre os valores agregados quando do retorno da remessa para conserto no exterior, estando, portanto, correta a base de cálculo apurada pela Fiscalização. Ressalta, porém que o ICMS incidente sobre os mencionados valores já foi pago quando do desembaraço das mercadorias, e os DAE's correspondentes serão posteriormente juntados ao processo.

Declaração de Importação nº 00/0377646-2

Assegura que em relação à DI ora destacada, como ainda não encontrou a documentação correspondente, e uma vez que a fiscalização adotou critérios diversos para compor a base de cálculo supostamente tributável, não foi possível verificar se o valor autuado se refere à própria mercadoria re-importada, ao preço do serviço prestado no exterior ou ao valor efetivamente adicionado. Acrescentando que prestará os esclarecimentos necessários assim que disponibilizar a correspondente documentação.

Conclui a defesa que, diante das razões expendidas, resta inconteste que a acusação não merece prosperar, seja pelos erros materiais cometido pelos autuantes quando da lavratura da peça acusatória, como porque todo o imposto, devido nas operações autuadas, já fora recolhido.

#### INFRAÇÃO 04

Assevera que a autuação exige o débito de ICMS decorrente da suposta apuração a menos do referido imposto nas operações de importação, valendo-se para tanto do benefício previsto no Convênio ICMS 52/91, que preconizava redução de base de cálculo nos casos ali especificados.

Diz que nesse sentido, visa a presente infração cobrar o ICMS supostamente devido, incidente sobre a parte da base de cálculo que teria sido reduzida haja vista que o Fisco reconhece que houve pagamento de tributo nas operações autuadas, reputando-o, todavia, insuficiente. Entretanto assegura que, a diferença cobrada é absolutamente insubsistente tendo em vista ser titular do Programa Especial de Incentivos à Exportação - BEFIEX, que lhe concedia isenção total do Imposto de Importação - II e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de equipamentos industriais oriundos do exterior, isenção esta que também era estendida ao ICMS, por força de expressa previsão da legislação Estadual, então em vigor.

Assinala que o art. 84 do Regulamento do ICMS vigente à época em que ocorreram as importações em questão, abaixo reproduzido, previa a redução da base de cálculo ICMS proporcional ao imposto de importação, quando a indústria que adquirisse equipamentos do exterior para integrar seu ativo imobilizado estivesse amparada por programa especial de exportação. Acrescenta ainda que tais disposições tinham amparo no quanto estabelecido nos Convênios 130/94 e 130/98, que autorizaram os Estados à estenderem para o ICMS o aludido benefício fiscal. Infere também a defesa que as legislações nacional e estadual, em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores, admitiam expressamente a redução da base de cálculo nas operações de importação, vinculando tal redução ao benefício que a indústria gozava em relação ao imposto de importação.

Insiste reafirmando que como era indústria isenta do Imposto de Importação por ser titular do Programa BEFIEX, e como promovera a importação de bens destinados ao seu ativo imobilizado para uso exclusivo em sua atividade fim, a mesma estava eximida da obrigação de recolher qualquer quantia a título de ICMS em tal operação.

Nesta oportunidade, redargúi a defesa que, tendo em vista que as operações correspondentes datam de mais de cinco anos, não pôde ser localizado a tempo nos seus arquivos o documento comprobatório do gozo do programa BEFIEX à época da ocorrência dos fatos geradores, faz questão de ressaltar seu direito de juntar posteriormente a aludida documentação comprobatória.

Reafirma que mesmo se não fossem suficientes os argumentos aqui aduzidos, deve-se ainda ressaltar que, caso se entenda que estava obrigado ao recolhimento do ICMS nas operações de importação realizadas, o Convênio 52/91 respaldava a conduta por ela adotada, contrariamente ao quanto alegado pelo autuante na peça acusatória.

Aduz que o aludido Convênio alberga, em sua Cláusula Primeira a redução de base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e equipamentos ali listados, embora ao se referir às operações abarcadas pela redução de base de cálculo, o Convênio, contudo, somente fez referência às interestaduais e internas, como se pode ver da leitura dos seus incisos I e II.



Manifesta a defesa o seu entendimento de que o silêncio do Convênio quanto às operações de importação, de modo algum pode ser entendido como vedação à fruição do benefício quando da realização de operações desta natureza.

O autuado assinala que embora perceba a ausência de expressa regulamentação no texto no referido diploma legal, as operações realizadas no mercado externo pelos contribuintes não podem ficar sem albergue. Asseverando que no silêncio do Convênio sobre o tratamento a ser dado às importações, surge uma lacuna na legislação, sendo, neste caso, necessário que se proceda à integração de normas tributárias através da aplicação da analogia, tal como prevê o artigo 108 da CTN.

Aduz que afigura-se inteiramente lógico e plausível que tais operações sejam equiparadas, já que o tributo devido em decorrência de sua realização tem um único titular, de modo que pode abdicar de parcela do "quantum" incidente em ambas operações. Acrescenta que seria um total contra-senso admitir que o contribuinte que necessita adquirir máquinas a serem aplicadas no seu parque industrial, utilizando-as na produção, e que não consiga adquiri-las no mercado interno, seja injustamente onerado, sujeitando-se ao pagamento integral do imposto, que seria reduzido, caso a compra fosse realizada no território nacional.

Conclui que na absurda hipótese de se admitir que está obrigado ao recolhimento de ICMS sobre as operações de importação realizadas, não se pode fugir da conclusão de que esta faz jus à redução da base de cálculo do imposto.

Conclui o autuado seu arrazoado defensivo requerendo que o Auto de Infração seja julgado inteiramente improcedente. Requer, ainda, a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados, caso assim entenda necessário essa Junta de Julgamento.

Os autuantes, ao procederem à informação fiscal, abordam inicialmente a questão da preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, combatendo em seguida as impugnações de cada uma das infrações que compõem o Auto de Infração.

Afirmam que, embora a autuada entenda que decaiu o direito da Fazenda Pública em efetuar o lançamento que constitui os créditos tributários ora reclamados no período janeiro a novembro de 2000, fundamentando-se no artigo 150, § 4º do CTN, a legislação tributária do ICMS na Bahia não é omissa neste sentido, pois tanto o COTEB (Lei nº 3.959/81, art. 28, § 1º), como a Lei do ICMS (Lei nº 7.014, art. 31, § 1º) regulam os prazos de prescrição e decadência. Desta forma, não se aplica ao caso o art. 150, § 4º do CTN, mas sim o prazo fixado na legislação estadual, que remete o termo inicial da contagem do prazo ao "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". Observa que tal dispositivo é repetido à exaustão na legislação tributária local, estando ainda fixado no art. 965 do Regulamento do ICMS-BA/97. Conclui afirmando que dessa forma ficou demonstrada a inaplicabilidade do art. 150, § 4º do CTN por ter a legislação do ICMS na Bahia regulado à matéria de forma distinta.

No tocante a insuficiência da fundamentação utilizada no enquadramento legal da infração 01, para sustentar a acusação fiscal que lhe fora imputada, violando com isso o seu direito de ampla defesa e ao devido processo legal conforme assegura o artigo 5º, inciso LIV e LV da Constituição Federal, informam os autuantes que o dispositivo utilizado foram os artigos 56 e 124, inciso I do RICMS-BA/97, aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Assinalam que fica claro que os dispositivos utilizados conjuntamente com a descrição dos fatos não cerceou em nenhum momento o direito de defesa da Autuada, por estarem capitulados tanto o fato (recolhimento a menos de ICMS por ter dado saída às mercadorias tributadas, para armazenagem em outras unidades da federação, com o valor da operação inferior ao praticado na praça remetente), como a repercussão jurídica deste fato (deixar de recolher a diferença do tributo no prazo regularmente estipulado). Tanto não se configurou o cerceamento de defesa que o autuado apresentou contestação discutindo o mérito e apensando documentos.

Ressaltam também o estabelecido no RPAF que, após a ciência do lançamento de ofício o Contribuinte Autuado dispõe do prazo de até trinta dias para quitar ou impugnar o lançamento. Acrescenta que no caso presente, houve impugnação total do Auto de Infração, exatamente no trigésimo dia do prazo, consumando sua resposta. Com isso o autuado praticou um dos atos a que teria direito como resposta ao lançamento contra si efetivado, ocorrendo desta forma, a preclusão consumativa. Assim, em relação às notas fiscais ou documentos não discutidos ou não trazidos aos autos tem-se como produzidos os efeitos da revelia, na forma do art. 319 c/c art. 333, II do CPC, de aplicação subsidiária ao RPAF.

#### INFRAÇÃO – 01

Afirmam que o autuado argumenta em sua defesa que houve erro material na forma de apuração do imposto a recolher, invocando as possibilidades de cálculo, na forma do art. 56 do RICMS-BA/97, pleiteando, ainda, a exclusão de algumas notas fiscais do levantamento apresentado. Entretanto, asseveram que a autuação baseou-se exatamente na forma prevista na legislação na elaboração dos demonstrativos, apurando o valor na praça atacadista local e comparando-o com as saídas para armazenagem.

Aduzem que tanto é verdade que a autuação se processou na forma regulamentar, que a peça defensiva em momento alguma apresenta planilha demonstrativa de valores apurados a maior ou, até mesmo, que elidam por total a imputação.

Observam que mesmo a acusação fiscal apresentando-se fundamentada em levantamentos expressos nas planilhas dos Anexos I-A, I-B, II-A e II-B, a peça defensiva foge do embate contraditório não trazendo qualquer demonstrativo que possa embasar suas alegações.

Assinalam que a defesa apresentada limitou-se ao campo da argumentação, ao atacar de forma filosófica os levantamentos apresentados caindo no vazio jurídico suas alegações de erro material na elaboração do levantamento fiscal por falta de demonstração dos supostos erros.

Demonstram a título de exemplo o caso do produto eteno, fl. 302, para rebater o argumento do autuado em relação a impropriedade da inclusão, no levantamento fiscal, de algumas notas fiscais.

Observam que no caso do eteno, as notas fiscais colacionadas, apresentam-se como remessa a título de venda para entrega futura, como se pode verificar, todas as notas apensadas saíram com destaque de ICMS. Acrescentam, apesar da operação de venda para entrega futura, conforme o art. 411 do RICMS-BA/97, aprovado pelo Dec. 6287/97, requer a emissão de uma "nota mãe", sem destaque do imposto. Assinalam os autuantes que, verificando-se com mais vagar, as referidas notas, percebe-se que apesar ser uma remessa de "venda para entrega futura", a mercadoria não sai do Estado da Bahia, e sim da Trikem S/A em Maceió, AL, ou seja, são duas operações, sendo uma de remessa para outra unidade da federação e venda para entrega futura. Aduzem que na verdade a Braskem não tributou as saídas para armazenagem na Trikem em Alagoas, corrigindo o erro "a posteriori" com a tributação de uma hipotética saída para entrega futura, que na verdade nada mais é que uma saída para armazenagem (atrasada) em outra unidade da federação.

Afirmam que esse procedimento inadequado utilizado na operação pela Autuada pode ser confirmado "in loco" por fiscal estranho ao feito. E por fim, ratificam os autuantes a infração 01.

#### INFRAÇÃO – 02

Dizem os autuantes que a defesa alega da impossibilidade de constituição do crédito tributário em função de deferimento de medida cautelar pelo STF em ação direta de inconstitucionalidade movida pelo Estado do Amazonas, exatamente contra a possibilidade de efetivação de estorno de crédito fiscal de ICMS nas aquisições de mercadorias e produtos empregados na produção de mercadoria saída sem tributação com destino à Zona Franca de Manaus. Entretanto, aduzem que a equiparação destas operações autuadas com as saídas para o exterior, a legislação atual revogou toda a legislação trazida pela defesa, já que a Constituição Federal de 1988 instituiu nova

sistemática de instituição de isenções, o que é motivo de discussão no STF, por iniciativa do Estado do Amazonas.

Observam os autuantes que não se deve olvidar que a nova ordem constitucional promulgada em outubro de 1988 inova na instituição de tributos, no mundo jurídico pátrio, pois o ICMS só passa a existir a partir da promulgação da Carta Magna vigente, já que anteriormente o que havia era outro tributo, o ICM. Eis que, apesar de ser parecido com o ICMS, juridicamente, são dois institutos totalmente diversos, de forma que a legislação que regia o ICM não pode ser trazida para reger o ICMS em função da incompatibilidade natural, já que enquanto o ICM incidia apenas sobre a circulação de mercadorias, o ICMS alcança os serviços de transportes e comunicação, com isso concluindo-se que o Dec.-Lei 288/67 não se aplica às situações em que o tributo em discussão seja o ICMS.

Assinalam que no tocante a ultratividade estabelecido pelo art. 40 do ADCT, somente diz respeito às situações de fato, relativas ao ICM, constituídas e ainda não solucionadas sob a égide daquele diploma legal, ou seja, anteriores a 1988. Acrescentam que com a mudança do tributo - de ICM para ICMS – devido às características que lhe deram os constituintes originários, tem-se instalada nova ordem tributária não alcançada pela ordem derogada, exceto nos casos de ultratividade, como visto.

Aduzem que outra questão a ser encarada diz respeito ao alcance da medida cautelar concedida pelo STF, pois qualquer que seja a norma, esta pode ser analisada sobre três prismas: o da existência, da validade e da eficácia. Tendo em vista que, insistem os autuantes, quando o controle de constitucionalidade se opera de forma difusa, a declaração de inconstitucionalidade atua apenas sobre os efeitos da norma atacada, ferindo sua eficácia, cabendo ao Senado, através de resolução, decidir pela retirada ou não da norma, ou dispositivo da norma, do mundo jurídico, na forma do art. 52, inciso X da Constituição da República.

Por outro lado, em se operando o controle de constitucionalidade de forma abstrata a decisão definitiva da Corte Maior é suficiente para retirar do mundo jurídico a norma ou dispositivo de norma em discussão. Ressaltam que a medida cautelar não é decisão definitiva de mérito, tendo por natureza apenas resguardar direitos ou interesses, atuando, apenas no âmbito da eficácia da norma, não lhe, retirando do mundo jurídico.

Prosseguem asseverando que a suspensão da eficácia, não ataca nem a existência nem a validade da norma, produzindo efeitos apenas no campo de seus efeitos. Na situação específica aqui discutida, ter-se-ia por impedida a administração pública de execução dos créditos assim constituídos, e nunca, sua constituição. Observam ainda que a constituição do crédito tributário em relação à norma ainda sem decisão definitiva, em sede de ADIN, não ofende qualquer instituto jurídico.

Concluindo, redarguem os autuantes que se por ventura, quando da decisão definitiva da ADIN em questão, vier o STF a entender ser constitucional a norma atacada, sem que se tenha constituído tais créditos, ter-se-á por decaído todo e qualquer direito de imputação aos contribuintes, deixando, assim, a administração pública de preencher o requisito constitucional da eficiência, podendo inclusive haver imputação de sanções cíveis, penais e administrativas.

Por tudo, na forma posta, ratifica-se a ação fiscal em relação a esse item.

#### INFRAÇÃO – 03

Assinalam que nesse item a defesa aponta erros materiais na elaboração do levantamento, acrescentando que as operações de re-importação trazidas à discussão estão fora do alcance da tributação do ICMS.

Ressaltam que não houve simples reparo, como quer fazer crer a defesa. Eis que, na verdade houve recuperação de mercadoria e citam como exemplo o catalisador, que teve a aplicação de mercadoria empregada em sua regeneração.

Enfatiza que o catalisador de platina, conforme citado na defesa, fl. 409, para sua regeneração necessita que se lhe aplique nova camada de platina sobre os metais que suportam a platina: zeolita e alumina. Observa ainda que a platina tem valor econômico bastante elevado - metal preciosíssimo - por isso, algumas vezes o valor da platina aplicada é o próprio valor do catalisador, já que esse sem a platina não tem valor econômico. Assevera que na maioria das vezes, o valor da saída do catalisador é apenas um valor histórico, já que o mesmo encontra-se sem a cobertura da platina e, depois de aplicada a platina sobre o suporte metálico, volta o catalisador a ter seu valor comercial, que, agora sim, é o descrito na DI 00/0315363-5. Assinalam que na DI exemplificativa, fl. 406, não consta a quantidade de platina aplicada.

Enfatizam ainda que o mesmo pode ocorrer quando da saída, por exemplo, de uma carcaça de compressor, para que no exterior se lhe apliquem as peças necessárias ao retomo de sua funcionalidade. Asseverando que, dessa forma, não houve os erros materiais como quer fazer crer a defesa, mas sim situações de fato que autorizam a tributação "cheia" por ter-se por valor agregado o próprio valor da re-importação.

Aduzem ainda os autuantes que analisando os argumentos da defesa de per si tem-se na fl. 401 uma cópia de "invoice" que não se discrimina qual o serviço prestado nem o valor que se agregou ao equipamento, asseguram que esse documento não tem esse objetivo, não serve, portanto, para provar o que a defesa alega.

Prosseguem afirmando que, da mesma forma, as DI's acostadas nas fls. 402 a 412 não discriminam serviço realizado ou mercadoria aplicada, como no caso exemplificativo do catalisador, fl. 406, não fazendo, desse modo, prova em favor das alegações da defesa, ao contrário, atestam apenas o ingresso dessas mercadorias no território nacional.

Salientam que a correspondência, fl. 413, explicando que determinado serviço não fora realizado, até aquela data, aguardando instruções do solicitante. Ou seja, o serviço ainda não havia sido realizado há aquela data, mas, por óbvio, o foi a posteriori. Além do que, acrescentam, essa correspondência não discrimina, entre as importações objeto da autuação, qual ou quais, porventura, fariam parte do quadro sem a prestação do serviço ali descrito. Asseveram por isso, ser apenas mais um documento sem valor probante que a defesa colaciona aos autos.

Observam que a defesa reconhece o débito relativo às DI's de nºs 00/0377645-4, 00/613828-9, 00/1121704-3 e 00/1231952-4, fl. 260, porém esquiva-se da imputação alegando que os valores já foram pagos, apesar de não acostar documento que prove a quitação do crédito tributário, bem como, alega a peça defensiva que em momento oportuno justificará a imputação feita sobre a DI nº 00/0377646-2, fl. 261. Afirmam que matéria alegada e não provada não tem valor jurídico probante.

Reafirmam os autuantes que o momento oportuno no presente caso é exatamente a impugnação apresentada, pois em função do princípio da segurança jurídica alguns institutos foram criados na área do direito, como a prescrição, a decadência e a preclusão, com o objetivo de uma situação jurídica não ficar ao arbítrio de uma das partes numa lide. Arrematam aduzindo que, apresentada a contestação, o autuado praticou o ato que lhe cabia, ocorrendo, assim, a preclusão consumativa em relação aos fatos e argumentos ulteriores que queira opor ao lançamento de ofício que ora se discute.

Assim, restou provado que a ação fiscal não cometeu os erros apontados na defesa, ratificando-se os procedimentos, levantamentos e valores apurados.

#### INFRAÇÃO – 04

Os autuantes afirmam que a defesa pleiteia que lhe seja ilidida por total a imputação sob alegação de que as importações fruto da autuação foram processadas ao amparo do Conv. 130/94. e que requer o autuado que na impossibilidade de enquadramento no citado convênio a autoridade julgadora, ao amparo da analogia, amplie a autorização para importação com redução

de base de cálculo, equiparando essas importações às operações internas ou interestaduais, na forma do Conv. 52/91, fl. 153.

Asseguram os autuantes que a legislação do ICMS não permite o atendimento de nenhum dos pleitos da defesa. Ressaltam que em relação à analogia, sabe-se que só cabe método de integração da legislação quando essa for omissa, e como na questão, ora em lide, não há omissão, já que a matéria está regulada por concessão do benefício a determinada situação de fato, descabendo, portanto, o emprego da analogia.

Complementam ainda assegurando que se o contribuinte não preenche os requisitos para que se enquadre na concessão do benefício não há por que, ao arrepio da legislação, esse contribuinte faça uso de um benefício que não lhe cabe e, então, após ação fiscal, peça clemência sob alegação de que cabe aplicação analógica da norma tributária. Acrescentam que o próprio CTN veda que a aplicação de métodos de interpretação e integração possam levar à dispensa do tributo devido, assim como a imposição de obrigação tributária não prevista na legislação.

Asseguram que também não cabe o enquadramento das operações autuadas sob a égide do Conv. 130/94 em função do autuado não ser beneficiário do programa BEFIEEX, com inscrição até 31/12/89, como era, exigido à época da ocorrência do fato gerador.

Do mesmo modo, enfatizam que não cabe a redução embasada no Conv. ICMS 52/91, que é específico para máquinas e equipamentos, apenas, nas operações internas e interestaduais.

Concluem os autuantes assinalando que restou demonstrado está a exigência do crédito tributário apurado em consonância com a legislação da época do fato gerador, motivo que faz com que ratifiquem a ação fiscal nesse item.

Finalizam a informação fiscal requerendo que o Auto de infração seja julgado procedente.

Manifesta-se o autuado acerca da informação fiscal ingressando com arrazoadado defensivo em 17/04/2006, fls. 433 a 475.

Além de reiterar todos os seus argumentos aduzidos em sua defesa inicial apresentou cópias de vários documentos para melhor consubstanciar suas alegações.

Em relação a infração 01 reitera a exclusão das notas fiscais incluídas pelos autuantes no demonstrativo de apuração, por não se tratarem de notas fiscais de remessa para armazenagem. Colaciona as cópias das aludidas notas fiscais que são referentes à: remessas em consignação, fl. 288, remessa-entrega futura, fls. 302 a 303, remessa para análise, fl. 298 e notas fiscais canceladas, fl. 451. Refuta também as informações trazidas aos autos na informação fiscal relativa às vendas para entrega futura do produto Eteno, exemplificadas pelos autuantes como equívocos cometidos pelo autuado. Esclarece a defesa que essas notas fiscais devem também ser excluídas do levantamento fiscal, por não se tratarem para armazenamento como querem entender os autuantes. Quanto ao Eteno, especificamente, esclarece que esse produto é industrializado por sua planta sob a forma gasosa e remetido para seus clientes por tubovia, porém um de seus clientes em Pernambuco faz pedidos em grandes quantidades na forma líquida. Por isso, o produto é enviado para industrialização na Trikem de Maceió que liquefaz o Eteno, e entrega diretamente a seu cliente por via rodoviária, cujas vendas eram realizadas para entrega futura, pois era fracionada em carretas. Observa que as remessas para industrialização por encomenda são com suspensão do ICMS, colaciona, inclusive, cópias das aludidas notas fiscais, fls. 476 a 487. Para reforçar seu argumento inicial apresenta, também cópias de notas fiscais de operações CIF que foram utilizadas pelos autuantes no cálculo do preço médio unitário para apuração do débito da infração, fls. 488 a 500.

Quanto à infração 02 apensou cópia do Parecer da PROFIS e de Acórdão de decisão da 2ª CJF do CONSEF, reconhecendo o direito aos créditos fiscais em questão.

Em relação à infração 03 apresentou cópias de DI, notas fiscais de saídas de DAE's para comprovar o recolhimento do ICMS de algumas das re-importações objeto dessa infração.

No que tange à infração 04 colaciona aos autos cópias dos certificados de titularidade do BEFLEX vigentes antes do período fiscalizados.

Na assentada de julgamento os membros da 2ª JJF decidiram diligenciar os autos juntos à INFAZ de origem (fls. 608 e 609) para que o autuante procedesse a exclusão das notas fiscais que não sejam atinentes a remessas para armazéns gerais em outras unidades da federação, bem como, elaborasse um novo demonstrativo do Cálculo do Preço Unitário Médio de Venda utilizando apenas as notas fiscais de operações de vendas a vista, mais recente em cada período de apuração.

Os autuantes ao atenderem a diligência concluem que ao proceder os ajustes solicitados, os valores apurados superaram o montante calculado inicialmente, e afirma que restou, com isso, claro que a ação fiscal se pautou em critérios de justiça, solicita que essa infração seja julgada procedente.

Antes mesmo de tomar conhecimento do resultado da diligência o autuado manifesta-se, fls. 649 a 655, apresentando, inclusive, um demonstrativo de débito, fls. 701 a 784, referente às diferenças entre as vendas e as remessas no período fiscalizado, expurgando do demonstrativo elaborado pelos autuantes as notas fiscais cujas operações não eram de remessas para armazém geral e corrigindo os preços unitários das operações CIF para permitir a comparabilidade com as vendas FOB na praça remetente. Com isso o valor do débito fora reduzido de R\$ 1.580.277,59, para R\$ 318.186,06.

Em pauta suplementar os membros desta Junta deliberaram, por unanimidade, baixar os autos em diligência à ASTEC para que fosse aquilatado a consistência do demonstrativo apresentado pelo autuado, fls. 701 a 768, com base na documentação fiscal suporte. Ou seja, proceder a verificação da correção do método adotado pelo autuado para obtenção dos preços FOB à vista ao excluir das operações de vendas os encargos financeiros, os custos de transporte inclusos ns preços CIF e o valor relativo à alíquota do ICMS, quando distinta de 12%, para posterior inclusão desta alíquota, e elaborar, se for o caso, novo demonstrativo de débito, acorde ajustes procedidos, fls. 788 a 789.

O parecer nº 0205/06 da ASTEC, fls. 791 a 794, materializou o atendimento da diligência solicitada, concluindo com redução do débito original lançado no valor de R\$ 1.580.277,59, para R\$ 559.141,67, discriminando as alterações procedidas através do refazimento do demonstrativo de débito elaborado pelo autuante, fls. 795 a 801, pensando também aos autos, fls. 824 a 893, cópias das notas fiscais que motivaram os ajustes e correções.

Ao tomar conhecimento do resultado da diligência, o autuado se manifesta, fls. 910 a 916, discordando apenas do método adotado pelo diligente, nos casos em que no mesmo dia ocorrera mais de uma operação do mesmo produto com preços distintos, tendo em vista que fora adotado na diligência o preço unitário médio praticado no dia. Entende que o correto seria o menor preço praticado no dia, não estando obrigada a média aritmética dos preços.

Diz que essa divergência foi um dos motivos pelo qual o débito apurado através da diligência fora de R\$ 559.141,67, enquanto o levantamento por ele efetuado apurou o débito de R\$ 318.186,06.

Ressalta que a grande maioria dos preços à vista ajustados a 12%, utilizados para comparação com os valores das remessas para armazenagem, são de operações CIF, em que o custo do transporte está embutido no preço de vendas, e que, caso fosse possível comparar as operações de remessas para armazenagem apenas com os preços FOB, certamente não seria apurado qualquer débito a título de ICMS. Afirma que por não ter logrado êxito na localização, quanto à totalização dos produtos autuados, da documentação dos preços do frete incluídos nos custos das mercadorias vendidas com cláusula CIF, o que impediu o expurgo desse valor dos preços de vendas, para que as comparações fossem feitas apenas com vendas FOB, tal como determinado pela legislação. Reitera o seu pedido para que essa infração seja julgada improcedente, aduzindo que o levantamento realizado pela ASTEC, com base em critérios que deveriam ter sido adotados pelos autuantes quando da lavratura do Auto de Infração, pois não se trata de uma mera redução de débito originalmente apontado, mas sim da substituição total dos pilares em que se fundou a autuação.

## VOTO

Da análise dos elementos que integram os presentes autos verifico que o autuado alega em sua defesa como preliminar a decadência, pois segundo o seu entendimento, parte do período alcançado pelas acusações fiscais, cujos cometimentos a ele foram atribuídos, ultrapassou cinco anos, contados a partir da ocorrência até a data da lavratura do Auto de Infração. Ou seja, o período janeiro a novembro de 2000 já decaiu, tendo em vista que o auto fora lavrado em 26/12/2005.

Apresenta diversos fragmentos de decisões contendo ementas e votos emanados do STJ e de órgãos de julgamento da SRF – Secretaria da Receita Federal sobre o tema decadência relativo a impostos cujo lançamento é efetivado por homologação visando fundamentar a sua pretensão. Da análise do aludido material verifico que nenhuma das decisões se enquadra ou se correlaciona integralmente com o presente caso.

Inicialmente, deixo de acatar a preliminar suscitada, pois, em que pese o § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador. Eis que, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, depois de decorridos os cinco anos previstos legalmente, são aceitos, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

No entanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’, e não o foi pelo sujeito passivo.

No presente caso, os fatos geradores questionados ocorreram no período de janeiro a novembro/2000 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 01/01/2006. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 26/12/2005, não havia se configurado, ainda, a decadência para o lançamento do tributo.

Em relação às operações objeto do Auto de Infração, a conduta do contribuinte não foi no sentido de cumprir a obrigação tributária para com o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Eis que, fora por ocasião de fiscalização desenvolvida no estabelecimento do contribuinte que emergiu o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Desse modo, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Afigurando-se inaplicável, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I.

A doutrina majoritária também se posiciona nessa linha (cf. Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, *Decadência e Prescrição*, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Nesse sentido, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela profª. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.

Sem dúvida a fiscalização que alcançou o período de janeiro a novembro/2000 concluída em 29/12/2005, e resultando no lançamento, ora questionado, decorrente da lavratura do Auto de

Infração em questão, afasta a argüição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.

Por tudo isso, entendo que a decadência suscitada pelo autuado e posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigi-lo com a lavratura do Auto de Infração, deve o transcurso de seu prazo ter a regência preconizada pelo inciso I do art. 173 do CTN.

Afasto, portanto, a argüição da decadência suscitada pelo defendente.

Ultrapassadas as questões preliminares passo a expor o meu voto para cada uma das infrações, com exceção da infração 04, por não mais existir lide, tendo em vista que o autuado recolhera integralmente o valor do débito, conforme se constata às fls. 899 e 904.

Infração 01 – versa sobre o recolhimento a menos de ICMS em decorrência na determinação da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas remetidas para armazenagem em outras unidades da federação, com valor da operação inferior ao valor das vendas na praça remetente.

O autuado impugna a infração concentrando sua argumentação no fato de que o autuante equivocou-se na apuração do imposto exigido pela infração, pois em suas planilhas de demonstrativo do débito e de cálculo do preço médio, fls. 09 a 98, utilizou o preço corrente da mercadoria ou de similar no mercado atacadista do local da operação, previsto na alínea “a” do inciso III do art. 56 do RICMS-BA/97. Entende a defesa que nas remessas para armazenagem em outra unidade da federação de mercadoria tributável, por industrial, o correto seria a aplicação da alínea “b” do mesmo dispositivo normativo que preconiza o preço FOB de estabelecimento industrial a vista, caso o remetente seja industrial. Aduz também a defesa que os preços adotados no levantamento da fiscalização estão contaminados com alíquota diversa, que depende do estado destinatário das mercadorias, bem como, a condição da venda se à vista ou a prazo que, oneram o preço médio utilizado na apuração do débito exigido.

Ressalta também que na planilha elaborada pela fiscalização constam diversas notas fiscais que não correspondem à operação de remessa para armazenagem, além de notas canceladas.

Expende ampla e extensa argumentação, gravitando sempre em torno dos aspectos supra enunciados. Procura também demonstrar através da explanação das operações ulteriores à armazenagem que, na forma com procedera, nenhum prejuízo resultou para o estado.

Conclui sua explanação aduzindo que é inidôneo o procedimento efetuado pela fiscalização para apurar o cumprimento do disposto na alínea “b” do inciso III do art. 56 do RICMS-BA/97, e que por isso deve ser essa infração julgada improcedente.

Os autuantes afirmam que a autuação baseou-se exatamente na forma prevista na legislação para elaboração dos demonstrativos, ou seja, apurando o valor da praça atacadista local e comparando-o com as saídas para armazenagem. Ressaltam os autuantes que, tanto é assim que a defesa em momento algum apresenta planilha demonstrativa de suas alegações para ser confrontada com a elaborada pela fiscalização para elidir total ou parcialmente a imputação.

Apontam também os autuantes o que consideram equívoco cometido pelo autuado em relação ao produto eteno que emitiu nota fiscal de venda para entrega futura com destaque do ICMS, contrariando o disposto no art. 411 do RICMS-BA/97, que requer a emissão de uma nota fiscal “mãe” sem destaque do imposto.

Baixado os autos em diligência, fls. 608 a 609, deliberada pelos membros desta Junta, para que o autuante procedesse as exclusões das notas fiscais de outras operações que não fossem remessas para armazém geral em outra unidade da Federação, bem como elaborasse um novo demonstrativo do cálculo do preço unitário médio utilizando apenas as notas fiscais de operações de vendas à vista e nas mesmas condições das remessas em questão, resultou na conclusão, fls. 614 a 615, de que com os ajustes o valor da exigência ficou agravada.



O autuado além de contestar o resultado da diligência, alegando que fora cumprida parcialmente, apresenta uma planilha de apuração contendo somente as operações de remessas para armazém geral em outra unidade da Federação, realizadas no período fiscalizado e com o cálculo do preço unitário médio baseado na previsão contida na alínea “b” do inciso III do art. 56 do RICMS-BA/97, ou seja, “o preço FOB de estabelecimento industrial a vista, caso o remetente seja industrial”. Procedeu ainda o autuado, inclusive, a exclusão dos encargos, devidamente comprovados, das operações CIF para torná-las comparáveis como se FOB fossem, na forma prevista no aludido dispositivo legal, vez que não dispunha de toda a documentação necessária. Com os ajustes efetuados pelo autuado em sua planilha, fls. 701 a 768, nos termos supra sintetizados, o valor do débito dessa infração ficou reduzido para R\$ 318.186,06.

Com o propósito de aquilatar a consistência do levantamento de apuração do débito elaborado pelo autuado esta Junta diligenciou mais uma vez os autos para que diligente designado pela ASTEC, com base na documentação fiscal original do autuado, verificasse a consistência da apuração, precipuamente o cálculo do preço unitário médio de acordo com o mandamento da alínea “b” do inciso III do art. 56 do RICMS-BA/97. O resultado da diligência apresentado que se baseou no cálculo do preço unitário médio procedendo às exclusões dos encargos devidamente comprovados que incidiram nas operações de vendas com a cláusula CIF, para torná-las compatíveis ou semelhantes às operações FOB, apresentou uma redução do lançamento original, que era de R\$ 1.580.587,59, para R\$ 559.141,67. Frise-se que o diligente da ASTEC somente não efetuou exclusões das operações cujos pagamentos dos encargos não foram devidamente comprovados pelo autuado, além do que, o diligente considerou em seu levantamento, nos casos em que ocorreram operações de remessas no mesmo dia com um mesmo produto com diversos preços unitários, o preço médio praticado no dia.

O autuado, apesar de concordar quase que totalmente com o resultado da diligência da ASTEC, mesmo porque fora efetuada com a participação efetiva de seu preposto, alegou discordância quanto à utilização, por considerar indevida, do preço unitário médio das vendas nos dias em que ocorreram vendas com mais de um preço unitário, entendendo que deveria ser o da última operação. Aduz também, em sua manifestação em relação ao resultado da diligência da ASTEC, que os novos cálculos produzidos pela diligência estariam descaracterizando a acusação fiscal inicial, por revelar a imprestabilidade do levantamento realizado pela fiscalização.

Depois de examinar todos os elementos que emergiram do contraditório, acima resumido em relação à infração 01, constato, inicialmente, ao adentrar o mérito, que nas remessas para armazém geral situado em outra unidade federada o valor consignado na nota fiscal de remessa não configura o valor da operação. Haja vista que no momento de sua emissão, ou seja, das saídas das mercadorias, não se conhece o efetivo valor da operação, que apenas se iniciou e somente será concluída ulteriormente, por ocasião da venda realizada na unidade federada destinatária. Isto significa que o preço constante da nota fiscal de remessa, por se tratar de uma transferência, pois, inexistindo transferência de propriedade não se constitui valor efetivo da operação, provisório que é, vez que, a operação definitiva somente se concretizará ulteriormente.

Tudo isto para observar que, inexistindo o valor efetivo da operação na nota fiscal de remessa, por ser ele um valor provisório, é, perfeitamente cabível a aplicação, presente caso, do mandamento previsto na alínea “b” do inciso III do art. RICMS-BA/97, ou seja, o preço FOB a vista praticado pelo remetente.

Verifico, também, que, em que pese as falhas apresentadas no levantamento original elaborado pelo autuante em que fora lastreado inicialmente o lançamento, o resultado da diligência realizada pela ASTEC excluiu todos os óbices, constados e apontados pela defesa que impediam o correto cálculo do débito fiscal. Portanto, comungo inteiramente com o valor apurado pelos trabalhos diligenciais que resultou no valor do débito em R\$ 559.141,67, pois, além de expurgar todas as notas fiscais alheias às operações de remessas de mercadorias para armazém geral em outra unidade federada, corrigiu também o cálculo do preço unitário médio, para fins de

comparação entre os preços FOB a vista, praticado pelo estabelecimento autuado e as remessas, ora em lide. Para tanto, foram excluídos os encargos comprovados inerentes às operações de remessa realizadas com cláusula CIF para uniformizar o tratamento atender ao dispositivo legal supra referido.

Quanto à discordância apresentada pela defesa em relação, tão-somente, ao cálculo do preço médio unitário médio das operações com um mesmo produto no mesmo dia com preço distinto, para os quais o diligente calculou a média dos preços praticados, entendo que o procedimento adotado revela fielmente a oscilação dos preços praticados pelo autuado. Não vislumbro, portanto, efeito prejudicial algum para o autuado, principalmente porque se tratam de operações realizadas dentro de um período curtíssimo de prazo, ou seja, um dia.

No tocante às alterações, ajustes e correções decorrentes da diligência realizada pela ASTEC, que, como suscita a defesa, descaracterizam a acusação fiscal originária, discordo inteiramente com essa alegação tendo em vista que o fulcro da autuação manteve-se incólume e, todas as intervenções procedidas, além de buscar apurar, tão-somente, a realidade dos fatos, não se afastaram, em nenhum momento das exigências legais para o que o autuado exercesse o seu amplo direito de defesa.

Por isso, mantenho parcialmente a infração acolhendo o débito apurado pela diligência realizada pela ASTEC, na forma a seguir discriminado no demonstrativo de débito.

#### DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 01

data de ocor.	data venc.	BASE DE CÁLCULO	ALIQ.	DÉBITO	MULTA
31/01/00	09/02/00	1,00	17,0%	0,17	60,0%
28/02/00	09/03/00	166,94	17,0%	28,38	60,0%
31/03/00	09/04/00	7.986,00	17,0%	1.357,62	60,0%
30/04/00	09/05/00	268.209,47	17,0%	45.595,61	60,0%
31/05/00	09/06/00	335.577,18	17,0%	57.048,12	60,0%
30/06/00	09/07/00	153.023,71	17,0%	26.014,03	60,0%
31/07/00	09/08/00	716.982,53	17,0%	121.887,03	60,0%
31/08/00	09/09/00	5.640,35	17,0%	958,86	60,0%
30/09/00	09/10/00	7.004,88	17,0%	1.190,83	60,0%
30/11/00	09/12/00	171.207,24	17,0%	29.105,23	60,0%
31/12/00	09/01/01	307.828,71	17,0%	52.330,88	60,0%
31/01/01	09/02/01	55.344,00	17,0%	9.408,48	60,0%
28/02/01	09/03/01	306.505,59	17,0%	52.105,95	60,0%
31/03/01	09/04/01	44.256,82	17,0%	7.523,66	60,0%
30/04/01	09/05/01	93.379,18	17,0%	15.874,46	60,0%
31/05/01	09/06/01	205.598,35	17,0%	34.951,72	60,0%
30/06/01	09/07/01	170.934,76	17,0%	29.058,91	60,0%
31/07/01	09/08/01	126.999,71	17,0%	21.589,95	60,0%
31/08/01	09/09/01	3,06	17,0%	0,52	60,0%
31/10/01	09/11/01	312.417,12	17,0%	53.110,91	60,0%
30/11/01	09/12/01	1,24	17,0%	0,21	60,0%
31/12/01	09/01/02	0,82	17,0%	0,14	60,0%
<b>TOTAL DO DÉBITO DA INFRAÇÃO 01</b>				<b>559.141,67</b>	

Infração 02 - versa sobre a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto.

O autuado sustenta em sua defesa que o lançamento tributário não merece prosperar, por entender que o Decreto-Lei nº 288/67, amparado pela liminar concedida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310-DF as operações de vendas de produtos industrializados destinados à Zona Franca de Manaus-ZFM, permanecem beneficiadas pela isenção do ICMS e garantem ao

autuado o direito à manutenção proporcional relativa à aquisição de bens do ativo fixo do crédito fiscal de ICMS.

Os autuantes enfatizam que, na situação específica dessa infração, a Fazenda Pública está impedida somente de executar os créditos e nunca de constituí-los. Pois entendem que a constituição de crédito tributário em relação a norma ainda sem decisão definitiva, em sede de ADIN, não ofende qualquer instituto jurídico.

O cerne da matéria em lide é, estritamente, de natureza jurídica e, de acordo com o parecer da PGE/PROFIS de 05/06/2005 proferido pela Procuradora Maria Dulce Baleeiro da Costa sobre idêntica matéria, “o contribuinte não poderia ter sido submetido à autuação, porquanto não se poderia inquinar de ilegítimo o procedimento por ele adotado. Entender de forma diversa equivaleria a negar vigência à decisão do STF, cuja aplicação é, como cediço, “erga omnes”.

Ao conceder a liminar, o STF retirou do ordenamento jurídico o Convênio 02/1990 e 06/1990, os quais, cancelava a manutenção de crédito nas vendas para a ZFM.

Aduz que nesse caso, suspendendo-se os referidos Convênios, restaura-se a situação jurídica anterior, que assegurava a manutenção dos créditos fiscais pela aquisição de mercadorias tributáveis destinados ao ativo fixo, utilizados na fabricação de produtos industrializados destinados à Zona Franca de Manaus. Esclareço que os efeitos jurídicos principais da concessão da medida cautelar se encontram dispostos na Lei nº 9.869/99 que dispõe sobre o processo de julgamento da ADIN perante o STF.

Ressalto ainda que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do acórdão CJF nº 0119-12/06, sobre julgamento de matéria idêntica decidiu por unanimidade pela improcedência do Auto de Infração nº 271330.0008/03-9, entendendo que, diferentemente daquela decorrente de Mandado de Segurança, a medida cautelar concedida em ADIN atinge a matriz normativa que no caso, deu suporte a autuação, impedindo não somente a exigibilidade, mas também a constituição do crédito tributário.

Por isso entendo restar insubsistente essa infração.

### Infração 03

Trata da falta de recolhimento do ICMS relativo ao valor adicionado, em razão do conserto de mercadorias no exterior, quando do retorno ao estabelecimento do encomendante.

O autuado aduz em sua defesa que, com base no art. 626 do RICMS-BA/97 é suspensa a incidência do ICMS nas saídas para o exterior e que no retorno é devido o imposto sobre o valor eventualmente acrescido, ou seja, corresponde à diferença entre o valor da mercadoria remetida, constante nos documentos de exportação e aqueles destacados na Declaração de Importação – DI, acrescidos dos tributos federais.

Observa que em alguns casos os autuantes consideraram na apuração do imposto o valor do próprio bem remetido, o que segundo ele, não se constitui em base imponible. Invoca também o autuante o art. 28, VII, a do RICMS-BA/97 que isenta de ICMS as remessas para o exterior a título de consignação mercantil, mas não comercializadas. Cita as DI nºs 00/01899726-2, 00/0315363-5 e 00/1046630-9 em cujos retornos não foram agregados parte alguma e o autuante exigiu imposto sobre o próprio valor do bem.

Quanto às demais DI's o autuado apresenta vários DAE's comprovando os recolhimentos devidos e reclama a apresentação ulterior de mais comprovação por não ter tido condições localizá-los em seus arquivos.

Os autuantes afirmam que nas operações em questão não houve simples reparos, como quer fazer crer o autuado em sua defesa. Cita como exemplo o caso da mercadoria catalisador que para sua regeneração requer a aplicação de uma nova camada de platina, de valor econômico bastante elevado, sobre o suporte metálico de zeolita e alumina.

Assinalam que em alguns casos o valor da platina aplicada é o próprio valor do catalisador, já que o catalisador sem a platina não tem valor econômico. Significando assim, que o valor de saída do catalisador é apenas um valor histórico, já que o mesmo encontra-se sem a cobertura de platina. Observam que, aplicada a platina sobre o suporte metálico, volta o catalisador a ter o seu valor comercial que é o caso da DI 00/0315363-5, fl. 406, que não consta a quantidade de platina aplicada.

Enfatizam ainda os autuantes que o mesmo pode ocorrer quando da saída, exemplificam, de uma carcaça de compressor, para que no exterior se lhe apliquem as peças necessárias ao retorno de sua funcionalidade. Reafirma que, como se vê, não houve erros na apuração do débito, mas sim situações de fato que autorizam a tributação “cheia”, por se configurar o valor agregado o próprio valor da importação. Conclui asseverando que não cometera os erros apontados na defesa e ratificando os procedimentos, levantamentos e valores apurados.

Do exame das peças que integram o Auto de Infração e emergiram do contraditório em torno dessa infração verifico que os valores constantes do demonstrativo de apuração, fl. 117, onde constam discriminadas todas as DIs, seguida das cópias dos respectivos documentos suporte, fls. 118 a 149, embasam corretamente a exigência fiscal. Eis que, se originam dos valores efetivamente consignados nos documentos constitutivos do processo de importação.

O autuado, por seu turno, apesar de expender seus argumentos no sentido de apresentar falhas nos levantamentos, sob a alegação de conterem valores além dos agregados nos consertos realizados no exterior, não restou evidenciado na documentação carreada aos autos pela defesa a sua pretensão. Pois os valores considerados pelos autuantes correspondem aos valores constantes das respectivas DI's.

Nas documentações apresentadas pelo autuado somente restou comprovado o recolhimento do ICMS relativo as DI's nºs 99/1120742-0, 00/0377645-4, 00/0613828-9 e 00/1121704-3, através das cópias dos respectivos DAE's, cujos valores não foram considerados pelos autuantes na apuração do débito exigido.

Ademais saliento que as operações objeto dessa infração não se tratam de prestação de serviços, como aduz a defesa, eis que, à luz do inciso V do § 5º do art. 2º do RICMS-BA/97, referem-se a operação de industrialização realizada no exterior, portanto, não ficando a exigência fiscal restrita somente a agregação de novos componentes a mercadoria submetida ao processo de industrialização.

Quanto às DI's nºs 00/0189726-2, 00/0315363-5, e 00/1046630-9, o autuado não carrou aos autos elemento algum para consubstanciar suas alegações defensivas através de documentação comprobatória capaz de elidir a acusação fiscal.

Em suma, em relação às DI's nºs 00/0377654-4, 00/0613828/-9 e 00/1121704-3, o autuado comprovou através dos respectivos DAE's o recolhimento integral da exigência fiscal, já no que diz respeito à DI nº 99/1120742-0 procedera ao recolhimento parcial. E, com relação às DI's nºs 00/0189726-2, 00/0315363-5, e 00/1046630-9, remanesceram com seus débitos inalterados, vez que não apresentou o autuado comprovação alguma do recolhimento do débito apurado.

Com base na comprovação dos recolhimentos acima aludidos refiz o demonstrativo de apuração e de débito o qual apresento a seguir para evidenciar que, com a exclusão dos valores pagos, o débito original que era de R\$ 95.698,01, passou para R\$ 66.803,43. Mantenho, portanto, a procedência parcial dessa infração.

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO E DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 03**

DI	DATA	APUR. A.I.	REC. DAEs	DIF. A REC.	B. C.	D. OCORR.	D. VENC.	MULTA
99/1120742-0	03/01/00	13.715,79	8.936,64	<b>4.779,15</b>	28.112,65	30/01/00	09/02/00	60,0%
00/0189726-4	24/03/00	356,60		<b>356,60</b>	2.097,65	30/03/00	09/04/00	60,0%
00/0377645-4	25/05/00	4.973,10	5.218,25		0,00	30/05/00	09/06/00	60,0%

00/0315363-5	30/06/00	10.152,37		<b>10.152,37</b>	59.719,82	30/06/00	09/07/00	60,0%
00/0613828-9	21/07/00	12.018,22	16.649,38		0,00			
00/0377646-2	29/09/00	10.659,40		<b>10.659,40</b>	62.702,35	30/09/00	09/10/00	60,0%
00/1046630-9	10/11/00	40.540,60		40.540,60	238.474,12			
00/1121704-3	27/11/00	2.966,62	3.346,26		0,00			
		<b>43.507,22</b>		<b>40.540,60</b>	238.474,12	30/11/00	09/12/00	60,0%
00/1231952-4	28/12/00	315,31		<b>315,31</b>	1.854,76	30/12/00	09/01/01	60,0%
		95.698,01		<b>66.803,43</b>				

Em relação à infração 04 o autuado reconheceu o débito integralmente usufruindo os benefícios da Lei nº 10.328/06, efetuando o recolhimento conforme documentos apensados aos autos às fls. 899 e 904, desistindo, portanto, da defesa apresentada em relação a esse item do Auto de Infração, tornando-a ineficaz nos termo do inciso IV do art. 122 do RPAF-BA/97. Deixando, assim de existir lide em torno da infração 04, que restou caracterizada.

**COMPARATIVO DO DÉBITO POR INFRAÇÃO**

INFRAÇÃO	A. I.	JULGAMENTO
<b>01</b>	1.580.277,59	559.141,67
<b>02</b>	418,26	0,00
<b>03</b>	95.698,01	66.803,43
<b>04</b>	303.077,68	303.077,68
<b>TOTAL</b>	<b>1.979.471,54</b>	<b>929.022,78</b>

Diante do exposto, entendo que restou comprovado o cometimento, por parte do autuado, integralmente da infração 04, parcialmente das infrações 01 e 03, e não comprovado o cometimento da infração 02.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**VOTO DISCORDANTE – ITEM 1º**

Peço vênia para discordar do voto do nobre Relator, no que concerne ao item 1º deste Auto de Infração, que cuida de imposto supostamente pago a menos, por erro na determinação da base de cálculo, nas remessas de mercadorias para depósito em armazém geral situado em outro Estado.

Observo que, para apurar o imposto supostamente recolhido a menos, os nobres fiscais compararam os preços das remessas interestaduais de mercadorias para armazéns gerais com o “preço unitário médio” das operações internas de vendas do estabelecimento neste Estado.

Pergunto, perplexo: onde é que está previsto esse critério de determinação da base de cálculo? Onde é que está previsto que a base de cálculo do ICMS, nas remessas para armazém geral situado em outro Estado, deva ser o “preço unitário médio” das operações internas de vendas dos produtos?

De plano, não tenho a mais mínima dúvida de que, neste caso, houve arbitramento da base de cálculo, e, em se tratando de arbitramento, teria de ter sido seguido algum dos métodos previstos no art. 938 do RICMS, caso houvesse prova do preenchimento dos pressupostos estabelecidos no art. 937.

Para caracterizar-se arbitramento, não é necessário que, na descrição do fato, seja declarado expressamente que o imposto foi “arbitrado”. Arbitramento não há somente quando o fiscal diz que arbitrou. Toda vez em que é estipulada uma base de cálculo aleatoriamente, como neste caso, em que, sem nenhuma previsão legal, os fiscais se basearam no “preço médio” das vendas do estabelecimento, nas operações internas, para, a partir desse preço médio, concluir que essa média (de vendas internas) teria aplicação na determinação da base de cálculo das remessas de mercadorias para armazéns gerais situados em outros Estados, fica caracterizado o arbítrio.

Com relação à adoção do “preço unitário médio” (planilhas às fls. 9 e ss.), cumpre fazer duas considerações, de plano. Primeira, para ser eleito o “preço médio” como base de cálculo, teria de haver previsão legal. Segunda, se houvesse previsão legal, a lei teria de determinar qual o preço médio – ou seja, seria preciso definir se o preço médio seria diário, semanal, mensal ou anual...

Neste Auto de Infração, os fiscais não apontaram qual o dispositivo legal ou regulamentar em que se basearam – e não tinham como apontar, porque não existe previsão. Os dispositivos indicados no Auto são os seguintes:

- a) o “caput” do art. 56 do RICMS, que tem 10 incisos e 3 parágrafos, nenhum deles se ajustando à situação específica do item em análise – remessas de mercadorias para depósito em armazém geral situado em outro Estado;
- b) o art. 124, I, do RICMS, que cuida de prazo de recolhimento;
- c) o art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, que prevê a pena em caso de infração relacionada a erro na determinação da base de cálculo, dentre outras hipóteses.

O fato concreto é este: remessa de mercadorias para depósito em armazém geral situado em outro Estado. Qual a base de cálculo para esse tipo de remessa?

Resposta: a base de cálculo é a regra geral, prevista no inciso I do art. 56 do RICMS: o valor da operação.

Poder-se-ia argumentar que, na remessa de mercadoria para depósito em armazém geral, por conta do remetente, não existe “operação”.

Como se sabe, a remessa de mercadoria para armazém geral no mesmo Estado da situação do remetente é feita com não-incidência de ICMS, ao passo que a remessa para armazém geral em outro Estado é feita com tributação. Embora, a rigor, na remessa de mercadoria para armazém geral não haja uma “operação mercantil” convencional, que implica, além da circulação física, a circulação jurídico-econômica, não cabe aqui questionar esse aspecto, porque, se não houvesse operação, não seria devido imposto algum, de modo que se tornaria inócua a discussão sobre base de cálculo, haja vista que o fato gerador do ICMS é a realização de “operação” relativa à circulação de mercadoria, de modo que, não havendo operação, não há imposto.

Neste caso, contento-me em considerar que, nas remessas interestaduais de mercadorias destinadas a armazenagem, para efeitos de incidência da norma de tributação do ICMS, o conceito de operação deve ser entendido em sentido amplo, abrangendo, não somente a transmissão da propriedade, mas também a transmissão da posse, quando esta implicar circulação econômica do bem, com o deslocamento da mercadoria em busca do consumidor.

Partindo, então, do pressuposto de que a remessa de mercadoria para armazém geral situado em outro Estado, para armazenagem em nome do remetente, constitui uma operação mercantil, volto ao ponto inicial da minha fundamentação, no sentido de que, em tal hipótese, a base de cálculo é a prevista no inciso I do art. 56 do RICMS, que é a regra geral. Prevê o art. 56, I:

“Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

I – na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade (art. 2º, I, II, III e IV), o valor da operação;”

Destaco que o inciso I do art. 56, ao se referir à saída de mercadoria e à transmissão de sua propriedade, põe entre parênteses uma remissão aos incisos I, II, III e IV do art. 2º, que dizem respeito às seguintes hipóteses:

- a) inciso I – saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;

- b) inciso II – saída de ouro, na operação em que este deixar de ser ativo financeiro ou instrumento cambial;
- c) inciso III – transmissão a terceiro da propriedade de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, na unidade da Federação do transmitente;
- c) inciso IV – transmissão da propriedade de mercadoria ou bem adquiridos no País ou de título que os represente, quando a mercadoria ou o bem não transitarem pelo estabelecimento do transmitente.

Note-se que o inciso I do art. 2º cuida da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte. O adendo “inclusive em caso de transferência” constitui exemplo, assinalando um dos diversos tipos de saídas, ficando evidente que se trata de tipicidade aberta, albergando em seu bojo todos os tipos de saídas ou transferências não contemplados em outro dispositivo.

O inciso II não interessa neste caso, pois se refere a operações com ouro.

O inciso III, por envolver armazém geral e depósito fechado, merece consideração especial. O dispositivo fala da “transmissão a terceiro da propriedade de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, na unidade da Federação do transmitente”. Como a regra alude à pessoa de “terceiro”, convém fixar o que o legislador chama de terceiro. Para isso, cumpre fixar os conceitos dessas cinco figuras: depositante, depositário, destinatário, transmitente e terceiro, de acordo com a linguagem empregada pelo legislador no capítulo do Regulamento que trata das operações envolvendo armazéns gerais (arts. 668 a 682) e depósitos fechados (arts. 661 a 667). A compreensão de cada uma dessas figuras torna-se mais fácil com o seguinte exemplo:

O contribuinte “A”, situado na Bahia, deposita uma mercadoria num armazém geral “B”, situado, digamos, em São Paulo. De acordo com a linguagem empregada no capítulo do Regulamento que cuida das operações envolvendo armazéns gerais (arts. 668 a 682), o estabelecimento “A” é chamado de “depositante”; o armazém geral é chamado de “depositário”; quando a mercadoria for vendida e, sem retornar fisicamente ao estabelecimento do depositante, sair do armazém diretamente para o adquirente, este é chamado de “destinatário”; se o comprador, por sua vez, revende a mercadoria a outrem, ele, revendedor, é chamado de “transmitente” (por endossar o instrumento denominado “warrant”), e o novo comprador é chamado de “terceiro”.

Fixados esses conceitos, estou agora em condições de interpretar o inciso III do art. 2º do RICMS, segundo o qual se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária no momento:

“III – da transmissão a terceiro da propriedade de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, na unidade da Federação do transmitente”.

Pois bem, considerando o exemplo dado, quando o contribuinte “A”, situado na Bahia, remete a mercadoria para o armazém geral “B” situado em São Paulo, o imposto incide no ato da saída do estabelecimento de “A”, haja vista a regra do inciso I do art. 2º. A base de cálculo, nesse caso, é o valor da operação, ou seja, o valor convencionado entre o remetente-depositante e o armazém-depositário.

Futuramente, quando a mercadoria for revendida para o contribuinte “C”, procede-se de acordo com o art. 673 do RICMS: o depositante “A” emite Nota Fiscal em nome de “C”, “sem destaque do ICMS”, conforme previsão expressa, literal e taxativa do § 1º do art. 673. Por sua vez, o armazém geral “B” emite duas Notas Fiscais. Uma em nome do destinatário, com “o destaque do imposto, se devido, com a declaração: ‘O recolhimento do ICMS é de responsabilidade do armazém geral’”, sendo que esse imposto é do Estado onde se encontra o armazém geral, e não do Estado onde está situado o estabelecimento depositante (art. 673, § 2º, I, “d”). Note-se que é precisamente esse imposto (devido ao outro Estado), ou parte dele, que, no caso em exame, os fiscais pretendem cobrar. A outra Nota Fiscal a ser emitida pelo armazém geral é em nome do depositante “A”, sem destaque do imposto (art. 673, § 2º, II).

Para completar o exame do exemplo dado, suponha-se, por último, que o contribuinte “C”, em vez de retirar a mercadoria do armazém geral, revenda a mercadoria a outrem, endossando o instrumento denominado “warrant”. Em tal hipótese, o contribuinte “C” é chamado de “transmitente”, e o novo comprador é chamado de “terceiro”. É nessa hipótese que se aplica a regra do inciso III do art. 2º do RICMS, ao prever que o imposto incide no momento da transmissão, a “terceiro”, da propriedade de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, na unidade da Federação do “transmitente”.

Eu poderia parar por aqui, uma vez que já demonstrei que o imposto que está sendo lançado neste Auto pertence ao Estado onde está situado o armazém geral, haja vista que diz respeito a uma suposta “diferença” entre o valor da remessa para o armazém geral e a operação subsequente. Já assinalei que, na remessa do depositante para o armazém geral, a base de cálculo é a prevista no art. 56, I, combinado com o art. 2º, I, do RICMS – o valor da operação. Quanto à operação subsequente, em que a mercadoria é efetivamente vendida, demonstrei que o imposto deve ser pago é ao Estado onde a mercadoria se encontra, e o pagamento do imposto é de responsabilidade do armazém geral (art. 673, § 2º, I, “d”). Friso que, ao ser realizada tal operação, o depositante (“A”) emite Nota Fiscal em nome do adquirente, “sem destaque do ICMS”, conforme prevê, de forma expressa e clara, o § 1º do art. 673.

Portanto, no caso em exame, não se trata de “interpretar” o texto regulamentar, mas simplesmente de “ler” o que está escrito.

Não me cabe analisar se a legislação é ilógica, ou se há injustiça fiscal, favorecendo indevidamente o Estado da situação do armazém geral. O que importa é que a regra do art. 673 do RICMS é cópia de dispositivo similar do Convênio que instituiu o SINIEF (Sistema Integrado Nacional de Informações Econômico-Fiscais).

O curioso é que esse tipo de operação – remessa de mercadoria para armazém geral situado em outro Estado – constitui coisa corriqueira, essas remessas acontecem com impressionante frequência. Apesar disso, nunca vi nem ouvi falar em algum Auto de Infração lavrado por esse fato. Ou seja, nunca, que eu saiba, algum fiscal teve a idéia de lavrar um Auto de Infração por esse fato, apesar de toda grande empresa industrial baiana realizar a todo instante remessas de mercadorias para armazéns gerais em outros Estados. Seria o caso de indagar se todos os outros fiscais estariam errados, e somente os signatários do presente Auto teriam tido o “estalo” de descobrir uma infração na situação em exame.

Como já frisei, a regra aplicável neste caso é a do inciso I do art. 56 do RICMS. A aplicação do art. 56 obriga o intérprete a um “caminho” que não admite desvios ou atalhos. O inciso II somente se aplica depois de esgotada a possibilidade de aplicação do inciso I. Por sua vez, o inciso III somente se aplica, como consta no texto, “na falta do valor a que se referem os incisos anteriores”, ou seja, depois de esgotada a possibilidade de aplicação do inciso I e do inciso II. O intérprete não pode ir diretamente ao inciso III, como pretendem os fiscais autuantes, para forçar a aplicação de uma regra que nada tem a ver com a situação em exame. A base de cálculo integra a tipicidade da norma, por constituir um dos elementos da mensuração do tributo (aspecto quantitativo da norma tributária). Por força do princípio da tipicidade cerrada (ou princípio da especificidade, ou do “*numerus clausus*”), não se admite, na determinação da base de cálculo, o emprego de interpretação extensiva ou analógica.

Só para argumentar, mas sem aceitar, absolutamente, a interpretação pretendida pelos nobres autuantes, assinalo que, mesmo que fosse possível adotar neste caso o inciso III do art. 56 do RICMS, ainda assim a autuação estaria irregular, pois os fiscais calcularam o imposto com base em “preços médios”, coisa que, nem de longe, se contém nos critérios fixados pelo aludido inciso III.

Se os fiscais tinham motivos para supor – e provar – que tivesse havido algum tipo de simulação ou subfaturamento, poderiam ter procedido ao arbitramento da base de cálculo, mas, em tal caso,



teriam de seguir os critérios previstos no art. 938 do RICMS, observados os pressupostos do art. 937.

A defesa, induzida, penso eu, pelo critério adotado pelos fiscais, concordou, sem amparo na lei, com a aplicação de outro critério igualmente ilegal, de modo que, se fosse acatado o pleito da defesa, restaria algum imposto a ser pago.

Ocorre que o autuado, como o fisco, não pode mudar a lei. A obrigação tributária é de natureza “ex lege”. A vontade do contribuinte é irrelevante no que concerne à definição quanto a ser ou não devido o tributo, como irrelevante é também sua vontade na determinação do que porventura seja devido.

A medida do tributo é a lei.

Em suma, com arrimo no art. 56, I, do RICMS, combinado com o art. 2º, I, e tendo em vista as regras específicas do capítulo do Regulamento que trata das operações envolvendo armazém geral, em especial o art. 673, concluo que o lançamento do item 1º deste Auto de Infração não tem o mais mínimo fundamento.

Quanto aos demais itens, acompanho as conclusões do respeitável voto do nobre Relator.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279196.0004/05-5, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 929.022,78**, sendo R\$ 574.151,69, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$ 354.874,09, acrescido da multa de 60%, prevista no citado dispositivo legal, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o recolhimento efetivamente efetuado pelo autuado.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de fevereiro de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE