

PROCESSO - A. I. N° 269139.0001/10-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDUPHO ALVES)
RECORRIDOS - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDUPHO ALVES) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF n° 0309-02/11
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 21.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0389-13/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Os materiais em questão não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção, restando, assim, a sua destinação ao uso e consumo. Infração mantida. **b)** MERCADORIA BENEFICIADA COM A NÃO INCIDÊNCIA. A partir do momento que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como um produto individualizado. Não há porque se falar em tributação, e consequentemente em crédito fiscal, por força da imunidade constitucional. Infração mantida; **c)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL. Não foram apresentados os respectivos documentos que amparem a utilização dos créditos fiscais; **d)** FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Foram excluídas as exigências relativas aos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, agosto e setembro de 2007, alvo de outro Auto de Infração. Infração parcialmente subsistente. Mantida a recorrida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO DEVIDO. Com a Alteração nº 95 do RICMS-BA/97, introduzida pelo Dec. 10.569/07, com vigência a partir de 13/11/07, a redução da base de cálculo nas operações de saídas de Biodiesel B100 passou a ser de 40%, resultando em uma carga tributária de 15%. Excluídos da autuação os débitos referentes a fatos ocorridos anteriormente a 13/11/07, quando a carga tributária era equivalente a 12%. Infração subsistente em parte. Modificada a Decisão recorrida. 3. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não comprovada a internação dos produtos (combustíveis derivados de petróleo) na Zona Franca de Manaus, porém como o ICMS não incide sobre operações que destinem a outro Estado combustíveis derivados de petróleo, a infração não subsiste. Modificada a Decisão recorrida. 4. BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÃO. FALTA DE INCLUSÃO DAS DESPESAS ADUANEIRAS. FRETE. Efetuada correção nos cálculos. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 5. DIFERENÇA

DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Acolhida a arguição de redução de base de cálculo e não acolhida a arguição dos produtos serem insumos. Infração mantida parcialmente. Modificada a Decisão recorrida. Afastadas a preliminar de nulidade e a solicitação de perícia. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão de a Decisão proferida no Acórdão JJF Nº 0309-02/11 ter desonerado o sujeito passivo em valor superior ao previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto contra o citado Acórdão nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 4.426.905,17, em razão de treze infrações, sendo objeto dos Recursos as seguintes irregularidades.

INFRAÇÃO 4 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Anexo: demonstrativo dos créditos indevidos ref. material para uso e consumo. Exercício: 2007. ICMS no valor de R\$754.632,84. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 5 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto. Referente ao C5+ DA UPGN – AL nota fiscal 5459 de 30/10/2007. Anexo: demonstrativo dos créditos indevidos ref. mercadorias sujeitas ao diferimento. Exercício: 2007. ICMS no valor de R\$ 113.385,63. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 6 – Procedeu à retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às operações internas subsequente, nas vendas de combustível e lubrificante para contribuintes localizados neste Estado. Referente às operações com biodiesel. Anexo: demonstrativo da substituição tributária código PB65E produto biodiesel B100 unidade L20. Exercício: 2007. ICMS no valor de R\$446.056,53. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 7 – Deixou de recolher o ICMS devido em virtude da saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus (ZFM) com benefício da isenção de imposto sem a comprovação do internamento por parte da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Referente às notas fiscais cujas saídas interestaduais não foram comprovadas. Exercício: 2007. ICMS no valor de R\$1.120.362,88. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 8 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Valores lançados como outros créditos no livro Registro de Apuração do ICMS, sem a apresentação do documento correspondente. Anexo: demonstrativo de valores lançados no LRAICMS sem a apresentação do documento correspondente. Exercício: 2007. ICMS no valor de R\$ 739.108,99. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 9 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Referente a estorno de crédito a menos nas saídas de GLP com redução da base de cálculo, exercício de 2007. Anexo: demonstrativo do estorno de crédito nas saídas de GLP com redução da base de cálculo. Exercício: 2007. ICMS no valor de R\$ 1.196.834,52. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 11 – Recolheu a menos o ICMS pelas importações de mercadorias, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Anexo: demonstrativo do ICMS importação recolhido a menos. Exercício: 2007. ICMS no valor de R\$ 90,40. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 13 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Anexo: demonstrativo do diferencial de alíquotas pago a menos. Exercício: 2007. ICMS no valor de R\$ 14.164,54. Multa de 60%.

O autuado apresentou defesa, a informação fiscal foi prestada e, em seguida, o Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte, após afirmar que não havia motivo para a nulidade do Auto de Infração e nem para a realização de diligência.

No mérito, a Infração 4 foi julgada procedente, tendo em vista que *os materiais em questão, como ficou demonstrado, não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção, restando, assim, a sua destinação ao uso e consumo.*

A Infração 5 foi julgada procedente, tendo o ilustre relator fundamentado o seu voto, em síntese, da seguinte forma:

Em relação às arguições trazidas pela defesa quanto à infração 05, cabe acolhimento ao entendimento alinhado pelos autuantes, na medida em que destacam a diligência efetuada no Processo nº 082655-2009, para o AI 298937.0001/09-5 pelo AF Marcelo Mattedi, que discorre sobre os conceitos de petróleo e C5+, “o petróleo é “uma mistura constituída predominantemente por hidrocarbonetos, que ocorre na natureza nos estados sólido, líquido e gasoso”, enquanto o C5+, também chamado de gasolina natural, é “uma mistura de hidrocarbonetos que se encontra em estado líquido em certa pressão e temperatura, composta de petano (C5) e outros hidrocarbonetos pesados”.

[...]

Em consonância com os autuantes, entendo que a separação do C5+ adicionado ao petróleo para ser transportado, não é possível, “porque como o petróleo também é constituído por uma mistura de hidrocarbonetos, o C5+ que pode ser separado é uma mistura do C5+ originalmente contido no petróleo com o C5+ originado de gás natural e adicionado ao petróleo para ser transportado. Em resumo, entre petróleo e C5+, mas não daquele C5+ que foi adicionado ao petróleo para ser transportado, pode ser efetuada a separação.”

O certo é que para solucionar um problema de logística o C5+ foi diluído em petróleo. Assim como os autuantes, entendo que se o C5+ fosse transportado separadamente, teria tributação normal, mas, a partir do momento que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como um produto individualizado, como bem disse o autuado. Sendo, assim, concordo com o entendimento de que não há porque se falar em tributação, e consequentemente em crédito fiscal, por força da imunidade constitucional.

Dianete do exposto, fica mantida a infração 05 na íntegra.

A Infração 6 foi julgada procedente sob a seguinte fundamentação:

Quanto à infração 06, em relação ao Biodiesel B100, verifico que até a edição do Decreto 10.569/07, não havia realmente um tratamento individualizado para o Biodiesel B100, cabendo a aplicação do inciso XXXII do art. 87 do RICMS/BA, que efetivamente tratava de forma genérica da tributação do Biodiesel, conforme os autuantes afirmam, “seja ele destinado, ou não, à mistura com o Óleo Diesel, sujeito, ou não, à substituição tributária.”

[...]

A instituição da substituição tributária do Biodiesel B100 destinado à mistura com óleo diesel nos mesmos moldes que a do óleo diesel, revela que o produto final resultante é óleo diesel que contém um percentual de Biodiesel B100, a partir de então, a alíquota correta passou a ser 25%, com a redução da base de cálculo prevista no inciso XIX do art. 87, RICMS/BA, de 40%, resultando em uma carga tributária de 15%, tudo em consonância com o entendimento dos autuantes.

Destarte, a infração 06 deve ser mantida integralmente, cabendo acolher o quanto efetivamente recolhido, após a presente ação fiscal, conforme pagamento da Denúncia Espontânea nº 6000002041/10-6.

Decidiu a primeira instância pela procedência da Infração 7, sob a seguinte fundamentação:

No que se refere à infração 07, verifico que o art. 29 do RICMS/BA determina os procedimentos a serem observados quando das remessas para Zona Franca de Manaus:

[...]

Os autuantes corretamente identificaram que dentre as remessas efetuadas para a Zona Franca de Manaus todas a título de transferências através dos CFOPs 6152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 6552 (transferência de bem do ativo) e 6659 (transferência de combustível ou lubrificante adquirido

(ou recebido de terceiro), apenas as quatro notas fiscais em questão não possuíam comprovante de internação na SUFRAMA.

Os argumentos alinhados pelo sujeito passivo de que não há tributação nas operações interestaduais, não incidências do ICMS nas transferências ou mesmo a isenção nas saídas para a Zona Franca de Manaus, ficam sem amparo, pois a não comprovação de que efetivamente a remessa foi efetuada para a Zona Franca de Manaus, quedam sem efeito tais arguições, pois não pode o autuado afirmar que houve transferência interestadual de combustível, nem mesmo que as mercadorias foram para a Zona Franca de Manaus, ou até mesmo que houve operação interestadual, já que não há comprovação dessas ocorrências.

Cabe destacar que as decisões, inclusive sumuladas, do STJ, não vinculam as decisões Administrativas das unidades federativas, em cujas lides não faça parte.

Diante da falta de elementos trazidos aos autos pelo autuado para comprovar seus argumentos, cabe a manutenção da infração 07.

A Infração 8 foi julgada procedente, tendo o relator assim fundamentado o seu voto:

[...]

Com relação aos créditos indevidos no valor de R\$407.249,42, pertinentes às operações de transporte junto à Novo Horizonte Ltda., afirma o autuado que, em relação a tais contratos há determinação exarada pelo Juízo da 1ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos autos da ação cautelar inominada 92717432002, para que se realize o depósito judicial do valor do tributo à alíquota de 17%. Ocorre que o autuado não comprova durante a fiscalização, conforme intimação em anexo, nem por ocasião da defesa ou mesmo por ocasião de sua última manifestação após a resposta a diligencia solicitada pela 2ª JJF, que resultou em uma nova informação fiscal. O fato é que se tais depósitos comprovam os aludidos créditos é necessário que o autuado apresente os aludidos depósitos, pois a questão está em se provar documentalmente os créditos que foram apropriados, sem que até o presente momento o autuado apresente as aludidas comprovações.

Quanto ao montante de R\$331.859,57, o contribuinte argumenta que o recolhimento do ICMS é feito de acordo com o art. 505-A do RICMS, conforme destacado em nota fiscal emitida pelas empresas prestadoras, porém não anexou tais notas em sua defesa para análise.

Diante do exposto cabe a procedência da infração 08.

Decidiu a Primeira Instância pela procedência parcial das Infrações 9, 11 e 13, tendo o ilustre relator fundamentado o seu voto da seguinte forma:

Já em relação à infração 09, procedem em parte os argumentos do autuado, na medida em que na descrição da infração 13, do Auto de Infração 298937, 0001/07-9, menciona que o estorno de crédito efetuado pelo autuado, a menos, abrange o período de janeiro de 2002 a setembro de 2007, e não 26/12/2007, conforme consta de sua defesa. Portanto, conforme acolhem os próprios autuantes, as infrações lançadas nos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, agosto e setembro de 2007, devem ser excluídas da autuação, permanecendo apenas os valores relativos aos meses de novembro e dezembro de 2007, período não abrangido na fiscalização anterior. Cabe observar que o crédito tributário é indisponível, conforme alinha o art. 141 do CTN, não restando competência ao autuante, ainda que através de um período submetido à fiscalização, para extinguí-lo ou mesmo dispensá-lo.

Com relação ao GLP, conforme indicam os autuantes, o contribuinte já faz o estorno proporcional de crédito de ICMS, contudo nos meses de novembro e dezembro de 2007 esse estorno proporcional de crédito de ICMS foi efetuado a menos pelo contribuinte.

Quanto ao preço final do GLP, compete razão aos autuantes quando lembram que não cabe competência do Estado da Bahia fixar preço dos produtos aos consumidores.

Portanto, após as alterações acima, ou seja, a exclusão das exigências relativas aos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, agosto e setembro de 2007, a infração 09 passa a exigir em relação a ocorrência de 30/11/2007, o valor de R\$ 149.030,96, originalmente reclamado e em relação à 31/12/2007 o valor, também originalmente de R\$ 175.487,06, totalizando a infração no valor de R\$ 324.518,02.

Infração 09 mantida parcialmente.

Em relação à infração 11 os valores do PIS e da COFINS foram obtidos nas cópias das DIs, fornecidas pelo próprio contribuinte e anexadas pelos autuantes ao PAF, fls. 768 a 771, DI 07/1450736-3 e fls. 740 a 743 DI 07/1063725-4, confirmados através de relatórios do SISCOMEX como sendo os valores efetivamente pagos.

Os autuantes, contudo constataram equívocos no cálculo do ICMS relativo à DI 07/1063725-4, concernente ao valor da COFINS e da taxa do SISCOMEX, que passaram a ser as seguintes respectivamente, R\$ 1.005,89 e R\$ 40,00, conforme consta da planilha à fl. 1044.

Após tal alteração o demonstrativo de débito da infração 11 passa a ser conforme conta à fl. 1043 dos autos, ou seja, para 31/08/2007, o valor de R\$6,29 e para 31/10/2007, o valor de R\$23,99, totalizando o valor do débito da infração em R\$30,28. Deve ser observando que o autuado não mais se insurge em sua última manifestação quanto aos ajustes ora efetuados pelo autuante.

Infração 11 mantida parcialmente.

A infração 13 foi imputada em razão de o sujeito passivo deixar de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Verifico, em consonância com os autuantes, caber razão parcial às argüições do sujeito passivo na medida em que as mercadorias constantes das notas fiscais 59167 e 915 sujeitam-se à redução de base de cálculo prevista no convênio 52/91, não havendo diferença de alíquota, cujo montante foi excluído da Autuação.

Já em relação às notas fiscais 701 a 704, 35895, 35896, 35865, 35866 que, segundo o contribuinte refere-se a insumos da produção não sendo devido o DIFAL, não cabe tal arguição, na medida em que os documentos fiscais evidenciam a aquisição de material de consumo, como pode ser constatado pela escrituração fiscal do contribuinte quando lançou tais produtos com o CFOP 2556, não gerando crédito fiscal de ICMS. Refere-se à aquisição de Cloreto de Sódio, sendo devido o pagamento do DIFAL, com utilização similar as constantes nos produtos alinhados na infração 04.

Com relação à nota fiscal 266, cujo CFOP 2912 - Entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração, que indica o recebimento de mercadoria para demonstração, "um conj. de smartpilot de um painel local E", não sendo identificado o retorno no ano de 2007.

Diante do exposto, feitas as alterações, o valor do débito da infração 13 passou a ser R\$14.007,98, conforme os ajustes realizados às fls. 963 a 968 dos autos e demonstrativo de débito constante à fl. 967 e 968, no rodapé das páginas, na coluna "DIFERENÇAS".

Infração 13 mantida parcialmente.

Considerando que o valor da desoneração do sujeito passivo ultrapassava o limite previsto no art. 196, I, "a", do RPAF/99, a 2ª JJF recorre de ofício de sua Decisão.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e, preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa, argumentando que o lançamento é composto por treze infrações, o que dificulta a apresentação da defesa. Discorre sobre o princípio da ampla defesa e o contraditório, cita dispositivos constitucionais e do RPAF/99 e, ao final, afirma que deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração, uma vez que houve ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

No mérito, quanto à Infração 4, afirma que os créditos foram apropriados corretamente, uma vez que se trata de aquisição de insumos de produção e não de bens para uso e consumo. Afirma que os produtos em questão são Carbonato de sódio, Prochem, Polímero vegetal, Hipoclorito de sódio, Hidróxido de sódio, Tripolifosfato de sódio, Cloro, Inhibitor, Depositrol, Hypersperse, Philmplus, Spectrus, Embreak, Dianodic, Ortrol, Sulfato de alumínio, Trapo, Biomate, Resina catiônica forte amberlite e Kurinpower. Diz que esses produtos são indispensáveis aos seus processos produtivos, são de utilização contínua e classificam-se como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis. Ressalta que não se pode considerá-los isoladamente como simples materiais de uso e consumo, de utilização eventual e descartável, cuja ausência não repercutiria no processo produtivo.

Sustenta que não assiste razão aos autuantes, pois os produtos indicados na autuação, cujas aquisições deram origem aos créditos glosados não podem ser considerados como de uso e consumo, vez que estão diretamente ligados ao seu processo industrial. Reitera que esses insumos são indispensáveis aos seus processos industriais. Diz que, dessa forma, deve ser aplicado o disposto no art. 97, *a contrario sensu*, que admite o creditamento.

Salienta que, ao se examinar a questão do crédito fiscal de ICMS, não se deve perder de vista que o direito ao crédito fiscal decorre do princípio constitucional da não cumulatividade. Discorre sobre esse princípio e, em seguida, afirma que os produtos químicos se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial, razão pela qual é improcedente a autuação e inexigível a cobrança do crédito tributário ali consubstanciado.

Acrescenta que em primeira instância solicitou perícia técnica, porém tal solicitação foi indeferida. Aduz que na Decisão recorrida não foi trazido aos autos qualquer elemento ou informação técnica que descharacterizasse os aludidos produtos considerados como de uso e consumo pela fiscalização. Reitera a solicitação de perícia e requer a possibilidade de apresentação de quesitos a serem respondidos.

Quanto à Infração 5, afirma que o entendimento do Fisco baiano é equivocado, pois o petróleo e o pentano (C5+) são produtos distintos, sendo o pentano um derivado do gás natural, o que implica sua tributação pelo ICMS e, consequentemente, a permissão legal de aproveitamento do crédito desse imposto nas transferências efetuadas pela PETROBRÁS. Diz que esse fato constitui matéria passível de prova pericial.

Tece considerações acerca do processo produtivo do C5+, explicando que esse produto é resultante do fracionamento de gás natural nas suas Unidades de Processamento de Gás Natural (UPGNs) situadas no Estado de Alagoas. Diz que desse fracionamento do gás natural, derivam três produtos: *Gás residual que é vendido para as indústrias; GLP que é vendido para as empresas distribuidoras de combustíveis; C5+ que, por somente ter aproveitamento comercial quando em grande quantidade, é enviado para a refinaria (RLAM) mais próxima para reprocessamento.*

Menciona que, como as unidades de Exploração e Produção de Alagoas realizam a transferência de petróleo para a sua refinaria neste Estado (RLAM), essa mesma estrutura de logística é utilizada para envio do C5+, que então segue em conjunto com o petróleo para ser reprocessado.

Aduz que o C5+ não é produzido na refinaria a partir do petróleo, mas sim nas UPGNs a partir do gás natural, sendo posteriormente enviado à refinaria, em razão desse estabelecimento industrial possuir a unidade de fracionamento necessária para o aproveitamento do C5+. Diz que, como a mesma unidade que recebe o petróleo processará o C5+, nada mais óbvio do que aproveitar toda a infraestrutura existente. Explica que “é por esse motivo que os produtos (petróleo e C5+) são misturados para armazenamento e transporte até seu processamento nas refinarias, sendo, entretanto, produtos diferentes que darão origem a derivados diferentes - por exemplo, o C5+ sairá quase integralmente na Nafta Petroquímica (não combustível), enquanto o petróleo dará origem à Gasolina, Diesel, Óleo Combustível, etc., todos esses combustíveis.”

Destaca que o C5+ não é um "combustível derivado de petróleo" e nem é "petróleo" e, portanto, tal produto não se enquadra na imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, "b", da Constituição Federal. Diz que se trata de um produto intermediário que será refinado para dar origem a derivados, de acordo com as suas características e da unidade onde será beneficiado.

Sustenta que o Confaz admitiu o armazenamento e transporte conjunto do Gás Liquefeito de Petróleo derivado do Gás Natural (GLP-GN) e do Gás Liquefeito de Petróleo derivado do Petróleo (GLP-PL), o mesmo valendo para os seus derivados. Assim, na medida em que o C5+ em questão é derivado do gás natural, procedeu em conformidade com o Protocolo ICMS 33/03 ao realizar a transferência conjunta desse produto com o petróleo, identificando a quantidade do produto derivado do gás natural na nota fiscal. Assegura que a exigência fiscal referente à Infração 5 representa um desrespeito ao Protocolo ICMS 33/03 e, por conseguinte, ao Convênio ICMS 03/99.

Frisa que apesar da aparente "confusão física" no transporte e armazenamento, os produtos são diferentes, pois o C5+ é um produto intermediário e não um combustível, que dará origem a derivados específicos. A ele não deve ser aplicada a imunidade tributária somente por estar sendo transportado em conjunto com outro material (petróleo).

Referindo-se à Decisão proferida pela primeira instância, menciona que o fato de ser um produto transportado em conjunto com outro bem não pode transmutar a natureza jurídica da mercadoria, nem tampouco implicar regime jurídico diverso. Reitera que sendo o C5+ derivado de gás natural, assim ele deve ser tratado no Estado de destino, independentemente de seu transporte ser feito em conjunto com outro bem.

Solicita que seja reformada a Decisão recorrida para, em primeiro lugar, ser deferida a prova pericial solicitada e, em seguida, ser julgada improcedente a Infração 5.

Quanto à Infração 6, afirma que, nas operações de saída de Biodiesel – B100, atua como substituto tributário por antecipação, devendo recolher o ICMS incidente nas operações subsequentes com o referido combustível.

Diz que, de 01/05/2007 até 12/11/2007, em relação ao Biodiesel B100, o disposto no inc. XXXII do art. 87 do RICMS-BA/97 determinava uma redução da base de cálculo de forma que a carga tributária equivalesse a 12%. Aduz que desde 30/03/07 vigora o Convênio ICMS nº 08/07, prevendo, no parágrafo único da cláusula quarta, que o cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações com Biodiesel B100 destinado à mistura com o óleo diesel deve ser feito utilizando-se a mesma carga tributária incidente nas operações internas com o óleo diesel.

Diz que, dessa forma, por força do Convênio do ICMS nº 08/07, foi autorizado que os Estados passassem a praticar, para o Biodiesel B100, a mesma política fiscal aplicável ao óleo diesel, de tal forma que no Estado da Bahia, a teor do RIMCS-BA/97, a alíquota efetiva a ser aplicada sobre a operação equivalesse a 15%. Destaca que esse citado convênio, além de ser de cunho autorizativo, foi internalizado pelo Decreto 10.569/07, apenas em 12/11/07. Assim, até esta data, o regramento correto sobre a tributação do Biodiesel B100 foi aquele previsto no art. 87, XXXII, o qual prevê alíquota efetiva de 12%. Conclui que a interpretação temporal correta é a seguinte: alíquota efetiva aplicável ao Biodiesel B100 entre 01/05/07 e 12/11/07 – 12%; alíquota efetiva aplicável ao Biodiesel B100 após 13/11/07 – 15%.

Menciona que até a edição do Decreto 10.569/07, não havia um tratamento específico para o Biodiesel B100, sendo aplicado o dispositivo previsto no inc. XXXII do art. 87 do RICMS-BA/97, que de maneira genérica tratava da tributação do Biodiesel, e com a edição do Decreto 10.569/07, que alterou o art. 512-B do RICMS-BA/97, a alíquota correta passou a ser 25%, com a redução da base de cálculo prevista no inc. XIX do art. 87 do RICMS-BA/97, de 40%, de modo que a alíquota efetiva seja 15%. Contudo, no período anterior à edição desse decreto o regramento correto é o previsto no art. 87, XXXII, não podendo o disposto no Dec. 10.569/07 ser aplicado retroativamente. Menciona que vigora no Direito Tributário o princípio da irretroatividade, assim, não pode o Estado cobrar tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que o houver instituído ou aumentado.

Diz que procedeu corretamente em relação ao período anterior à edição do Decreto 10.569/07, tendo calculado o tributo à alíquota efetiva de 12%, tendo modificado seu procedimento apenas após a edição do referido diploma, calculando a exação com base na alíquota efetiva de 15%.

Ressalta que para as notas fiscais emitidas entre 14/11/07 e 19/12/07, por conta da mudança de legislação e erro na parametrização do seu sistema de faturamento, foi apurada uma diferença de imposto a pagar, perfazendo um montante de R\$ 40.184,68, contudo essa diferença já foi paga.

Referindo-se à Decisão recorrida, diz que o posicionamento da primeira instância foi contraditório, pois os julgadores utilizaram fundamento jurídico que favorecia a tese defensiva e, no entanto, mantiveram a exigência fiscal.

Diz que a Decisão recorrida deve ser reformada, para que seja sanada a contradição. Requer que a Infração 6 seja julgada improcedente.

Relativamente à Infração 7, explica que se trata de transferência de combustíveis entre estabelecimentos de uma mesma empresa localizados em diferentes Estados, não havendo transferência de titularidade da mercadoria. Destaca que o STJ já sumulou entendimento segundo o qual, Súmula 166, “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Acrescenta que o próprio RICMS-BA/97, no seu art. 6º, III, “c”, prevê que não incide ICMS na operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo, quando destinados à

comercialização, industrialização, produção geração ou extração, em outra unidade da Federação. Dessa forma, a não incidência do ICMS não decorre da aplicação do art. 29, III, do RICMS-BA/97, que prevê a isenção na remessa de bens para a Zona Franca de Manaus (ZFM), mas sim da própria sistemática do tributo, bem como do art. 6º, III, “c”, do RICMS-BA/97.

Assinala que a primeira instância não apreciou os argumentos acima expendidos, uma vez que os julgadores decidiram com base na inexistência de comprovação de que as mercadorias foram remetidas para a ZFM. Frisa que a comprovação de que as mercadorias foram remetidas para a ZFM foi efetuada por meio das respectivas notas fiscais apresentadas à fiscalização no momento da ação fiscal, bem como da própria afirmação dos autuantes.

Em razão do exposto, considera que a Infração 7 deve ser julgada improcedente.

No que tange à Infração 8, afirma que o serviço de transporte de passageiros ligados ao setor produtivo de bens sujeitos à tributação constitui insumo industrial, possibilitando a fruição do direito ao respectivo crédito, em atendimento ao princípio da não cumulatividade.

Diz que, conforme se demonstra nas notas fiscais já acostadas aos autos, no momento do pagamento do serviço e respectiva emissão da nota fiscal, houve o destaque referente ao ICMS incidente sobre tal operação. Frisa que verificada a incidência do tributo na operação anterior, o tomador do serviço terá direito a gozar do crédito de ICMS, conforme doutrina que reproduz.

Sustenta que o direito ao crédito de ICMS surge com a entrada do bem ou serviço no estabelecimento, sendo esta a causa suficiente para surgimento da possibilidade de o contribuinte efetuar o respectivo abatimento, independente do pagamento do ICMS nas etapas anteriores.

Afirma que uma parcela do valor glosado pelos autuantes, equivalente à R\$ 407.249,42, trata de prestações de serviço de transporte, contratadas junto à Novo Horizonte Ltda. Diz que em relação a tais contratos há determinação exarada pelo Juízo da 1ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos autos da ação cautelar inominada 92717432002, para que se realize o depósito judicial do valor do tributo à alíquota de 17%, sendo tal determinação cumprida pelo recorrente.

Aduz que em razão do expediente externo das atividades do cartório deste MM. Juízo encontrarem-se suspenso, provisoriamente, ficou impossibilitado de juntar os respectivos documentos. Posteriormente, com a lavratura do Auto de Infração nº 279469.0001/10-3, diligenciou junto à 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador e obteve cópia da Ação Cautelar Inominada nº 92717432002, a qual foi anexada ao Processo nº SIPRO 058509/2011-9. Diz que requereu a transladação de cópias dos respectivos comprovantes de depósito do processo referente ao Auto de Infração nº 279469.0001/10-3 para o presente processo. Afirma que, caso não seja deferido o pedido de translado das referidas cópias, seja o recorrente intimado a apresentá-las.

Salienta que, em relação ao valor de R\$ 331.859,57, o recolhimento do ICMS é feito conforme a regra do art. 505-A do RICMS-BA/97, destacado em nota fiscal emitida pelas empresas prestadoras.

Assegura que, em relação à Infração 8, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

Quanto à Infração 9, diz que resta em análise o débito atinente aos meses de novembro e dezembro de 2007, em relação aos quais a autuação é improcedente.

Diz que nos termos do Auto de Infração nº 298937.0001/07-9, a fiscalização auditou o período de 01/01/02 a 26/12/07, tendo analisada toda a escrituração relativa às operações com GLP. Frisa que as saídas de GLP efetuadas nos meses de novembro e dezembro de 2007 também foram analisadas pelo Fisco, ainda que não tenha havido o respectivo lançamento.

Ressalta que, nos termos do art. 149 do CTN, a revisão de ofício só é admitida quando atendidos, cumulativamente, dois requisitos: a) desde que efetivada antes do termo do prazo decadencial; b) desde que a situação fática se enquadre em uma das hipóteses do rol taxativo do dispositivo. Menciona que a revisão pretendida pelos autuantes não atende ao segundo requisito, porque a

autuação representa inequívoca modificação do critério jurídico de tributação, o que não é admitido pela jurisprudência do STJ, que reproduz.

Afirma que a mudança de entendimento do Fisco, quanto à manutenção de crédito em saída de GLP com redução de base de cálculo, não enseja revisão do lançamento homologado, em que o contribuinte prestou todas as informações à Fazenda dando pleno conhecimento dos fatos geradores. Explica que os fatos sobre os quais o Fisco agora entende existir infração são os mesmos que, em momento anterior, foram considerados regulares. Faz alusão ao princípio da imutabilidade do lançamento (art. 145 do CTN) e frisa que o CONSEF tem admitido que apenas o erro de fato enseja a revisão de ofício do lançamento tributário.

Conclui que a condição resolutória do art. 150 do CTN (homologação da apuração do crédito feita pelo contribuinte) foi cumprida pelo ente tributante, cujo efeito foi a constituição do crédito tributário referente ao período apurado, nos limites do lançamento homologado, o qual não identificou nenhum descumprimento de obrigação tributária quanto às saídas de GLP.

Menciona que a redução da base de cálculo nas saídas de GLP não é uma faculdade do contribuinte, mas uma imposição normativa do Estado da Bahia, já que reduz o preço do produto atendendo a uma política econômica buscada pelo Estado.

Sustenta que a redução de alíquota, sem a respectiva manutenção do crédito fiscal, afronta os princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva, eis que lhe impõe uma tributação além dos limites produtivos de sua atividade econômica. Assevera que mesmo havendo redução da base de cálculo do ICMS, na etapa subsequente, o crédito fiscal de ICMS surgido em razão da etapa anterior resta intocado. Cita dispositivos legais, doutrina e jurisprudência.

Requer que seja mantida a Decisão recorrida quanto aos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, agosto e setembro de 2007, e reformada no que tange aos meses de novembro e dezembro de 2007, de forma que a Infração 9 seja julgada improcedente.

Relativamente à Infração 11, diz em relação às DIs 07/1450736-3 e 07/1063725-4 não houve recolhimento a menor, nem infração à legislação tributária. Afirma que, no momento de compor a base de cálculo da PIS e da COFINS, os autuantes não consideraram a redução do ICMS previsto no Convênio 52/91. Menciona que a cláusula primeira desse Convênio reduziu a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I do Convênio 52/91, de forma que a carga tributária correspondesse a 8,80%, o que foi desconsiderado pelos autuantes.

Já em relação à DI 07/1063725-4, afirma que os autuantes se equivocaram, pois a despesa de armazenagem de R\$ 50,33 já está inclusa no valor da capatazia. Diz que, no entanto, a fiscalização computou tal valor em duplicidade, no momento de compor a base de cálculo do ICMS.

Sustenta que o cálculo correto do tributo, em detrimento daquele apresentado na autuação, deve ser efetuado conforme tabela que anexa aos autos. Pede a reforma da Decisão de primeira instância, para que a Infração 11 venha a ser julgada improcedente.

Quanto à Infração 13, impugna a exigência referente a duas situações, conforme relatado a seguir.

- Quanto às Notas Fiscais nºs 701 a 704, 35895, 35896, 35865 e 35866, diz que a autuação não procede, pois tratam de aquisições de insumos de produção. Menciona que a diferença entre as alíquotas não se aplica quando se trata da aquisição de bens que irão integrar o processo produtivo do estabelecimento empresarial, caso o bem adquirido seja consumido na cadeia produtiva ou venha a integrar o produto final. Afirma que as notas fiscais acima indicadas serviram para acobertar a aquisição de cloreto de sódio, bem classificado como insumo de produção e, portanto, o negócio jurídico de compra de tal bem não se sujeita à incidência do ICMS.
- Relativamente à Nota Fiscal nº 266, diz que na aquisição na qual houve incidência de ICMS à alíquota de 7%, portanto, o cálculo correto da diferença de alíquota corresponde à aplicação da

alíquota de 10%, o que gera o valor de R\$331,25 e não R\$342,29. Quanto à Nota Fiscal nº 533, afirma que a diferença de alíquota foi calculada na Nota Fiscal nº 540, de 23/08/2007, em complemento ao documento fiscal anterior e, portanto, a exigência fiscal não procede.

Ao finalizar, o recorrente solicita que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, no mérito, que as infrações impugnadas sejam julgadas improcedentes.

Encaminhado os autos à PGE/PROFIS para emissão de Parecer conclusivo, foi sugerida a conversão do processo em diligência para que em relação à Infração 11 fosse efetuada análise da planilha de fl. 1167, bem como fosse realizada verificação acerca da manutenção das Notas Fiscais nºs 266 e 533 na Infração 13.

Após apreciação em pauta suplemente, fls. 1207 e 1208, a 3ª CJF decidiu pelo não acolhimento da diligência sugerida pela representante da PGE/PROFIS, por considerar que os elementos já existentes nos autos eram suficientes para o deslinde das questões referentes às Infrações 11 e 13.

Em Parecer às fls. 1210 a 1224, o Dr. José Augusto Martins Junior, Procurador do Estado, afirma que não há razão para o acolhimento da preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, uma vez que inexiste impedimento na legislação para a inclusão de diversas condutas infracionais em um único lançamento, sendo tal prática, inclusive, salutar do ponto de vista da economicidade e da eficiência, pilares da Administração Pública.

No mérito, quanto à Infração 4, diz que sendo posicionamento firmado neste CONSEF, o simples fato de os produtos se apresentarem como essenciais não é determinante na definição do crédito, sendo imprescindível seu consumo imediato e integral no processo produtivo. Prosseguindo, discorre sobre o princípio da não cumulatividade e, após citar doutrina e jurisprudência, afirma que esse princípio está assegurado constitucionalmente apenas às mercadorias que têm destinação comercial, e não aos bens de capital, sem qualquer propósito de revenda a terceiros.

Relativamente à Infração 5, diz que comunga com a Decisão de piso, no sentido da impossibilidade da dissociação do C5+ do petróleo, após sua dissolução, tornando-se um único produto, ou seja, uma cadeia de hidrocarbonetos, devidamente atingida pelo campo da não incidência constitucional. Frisa que, tratando-se de uma operação imune, não há o que se falar em aproveitamento de crédito, conforme o art. 155, §2º, II, “a”, da Constituição Federal.

No que tange à Infração 6, assevera que conforme a Decisão de primeiro grau, até a edição do Dec. 10.569/07, aplicava-se ao Biodiesel B100 as regras prescritas no inc. XXXII do art. 87 do RICMS-BA/97, que estabelecia que a carga tributária fosse de 12%, sendo que tal percentual foi alterado pelo Decreto nº 10.569/07, em que restou firmada uma carga tributária de 15%. Frisa que o exame cronológico dessas normas, considerando o período da infração em comento, mostra que a alíquota aplicável ao período fiscalizado é a alíquota de 15%.

Quanto à Infração 7, sustenta que não merece reparo a Decisão de primeiro grau, já que não restou comprovada a remessa ou transferência de bens para a ZFM, não havendo que se falar na isenção prevista no art. 29, III, do RICMS-BA/97.

Explica que a Lei Complementar nº 87/97 prevê que a transferência constitui fato gerador do ICMS, sendo esse entendimento acompanhado no STJ no que se refere às transferências interestaduais, ao definir a base de cálculo da operação de transferência.

Diz que a tese de aplicação do art. 6º, III, do RICMS-BA/97, também não deve prosperar, porquanto, devidamente confessado pelo recorrente como transferência de estoque, o combustível transferido para a Refinaria de Manaus não se efetivou para comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, não se aplicando, portanto, a regra em comento.

Quanto à Infração 8, diz que o recorrente não carreou aos autos qualquer documento comprobatório do crédito utilizado, a quem cabia o ônus de provar o alegado, o que não foi feito.

Relativamente à Infração 9, frisa que não existe nenhum impedimento para que a Administração Tributária realize nova fiscalização sobre período não abraçado em lançamento, não existindo qualquer homologação tácita e, muito menos, “coisa julgada administrativa”, antes de esvaído o prazo decadencial.

Sustenta que não há o que se falar em qualquer preclusão para obstar o exercício do direito potestativo do Estado em efetuar o lançamento, desde que ainda não ocorrida a decadência.

No que tange à Infração 11, afirma que os demonstrativos de fls. 1044 e 1045 trazem perfeitamente os cálculos efetuados para a mensuração do ICMS importação das DIs 07/1450736-3 e 07/1063725-4, sendo discriminados todos os custos atinentes à importação, cujos valores coincidem quase que integralmente com o demonstrativo trazido no Recurso, salvo no que se refere às rubricas do PIS e do COFINS, cuja diferença não foi devidamente explicada pelo recorrente.

Em relação à Infração 13, diz que em relação à Nota Fiscal nº 266 o argumento recursal merece acolhimento, pois há erro no cálculo do imposto lançado. Ressalta que, no entanto, quanto à Nota Fiscal nº 533, o pleito recursal não pode ser acolhido, já que não foi apresentada qualquer prova de pagamento referente à suposta Nota Fiscal nº 540.

Ao finalizar, o ilustre Parecerista opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que seja modificada a Decisão recorrida quanto à Infração 13.

Em despacho à fl. 1225, a Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, Procuradora Assistente, ratifica o Parecer de fls. 1210 a 1224.

VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o fato de o lançamento tributário ser composto por treze diferentes infrações dificulta a elaboração da impugnação, cerceando, assim, o exercício do seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois, conforme foi ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, não há na legislação tributária estadual qualquer dispositivo que limite a quantidade de infrações que podem constar em um mesmo Auto de Infração.

Indefiro as solicitações de perícia e diligência, pois considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e, além disso, ressalto que: a) quanto à Infração 4, a utilização de cada um dos produtos foi descrita pelo próprio recorrente no documento de fls. 77 a 96, sendo que a matéria em análise já foi objeto de Autos de Infração anteriores lavrados contra o recorrente relativamente aos mesmos materiais; b) em relação à Infração 5, a verificação pleiteada se mostra impraticável em virtude do natural transcurso do tempo.

Adentrando ao mérito, quanto à Infração 4, o recorrente sustenta que os produtos relacionados nesse item do lançamento não são materiais de uso e consumo, mas sim insumos indispensáveis ao seu processo produtivo, os quais são de utilização contínua e permanente. Afirma que os produtos são Carbonato de sódio, Prochem, Polímero vegetal, Hipoclorito de sódio, Hidróxido de sódio, Tripolifosfato de sódio, Cloro, Inhibitor, Depositrol, Hypersperse, Philmplus, Spectrus, Embreak, Dianodic, Ortrol, Sulfato de alumínio, Trapo, Biomate, Resina catiônica forte amberlite e Kurinpower.

Tomando por base o documento de fls. 693 a 696, no qual preposto do recorrente detalha a função de produtos utilizados no processo produtivo do estabelecimento auditado, constato que os produtos citados acima bem como os demais relacionados às fls. 77 a 96 apesar de serem utilizados em função do processo produtivo do recorrente, não são consumidos ao final de cada processo produtivo e também não se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção. Assim, os produtos em comento não se classificam como

insumos, mas sim como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento e, portanto, vedada a apropriação de crédito fiscal.

O fato de os produtos serem essenciais e indispensáveis ao seu processo produtivo não serve, por si só, para classificá-los como insumos, pois para serem considerados como insumos seria necessário que esses produtos também integrassem o produto final e fossem totalmente consumidos ao final de cada processo produtivo, o que não ocorre no caso em comento.

Em face ao acima exposto, os argumentos recursais não se mostram capazes de modificar a Decisão de primeira instância e, portanto, a Infração 4 subsiste integralmente.

A Infração 5 trata de crédito indevido de ICMS referente a aquisição de mercadorias (C5+) beneficiadas com não incidência do imposto. Argumenta o recorrente que petróleo e pentano (C5+) são produtos distintos. Diz que o pentano é um derivado de gás natural e, portanto, tributado pelo ICMS, o que lhe garante o direito ao crédito fiscal correspondente.

A matéria em análise foi objeto do Auto de Infração 298937.0001/09-5, o qual foi julgado Procedente em primeira instância, Acórdão JJF Nº 001805/11, sendo essa Decisão mantida em segunda instância conforme o Acórdão CJF Nº 0046-11/12, no qual a ilustre relatora concluiu o seu voto, em síntese, da forma:

[...]

Assim, conclui-se que, ao ser adicionado ao petróleo pelos estabelecimentos remetentes, o Pentano (C5+) perde a sua condição de produto individualizado derivado do gás natural (com NCM/SH própria), misturando-se indelevelmente aos elementos que compõem o petróleo (cuja NCM/SH é diversa), razão pela qual deve incidir a mesma forma de tributação que recai sobre este último. Como há previsão de imunidade nas operações interestaduais de petróleo e seus derivados, também não deve haver incidência de ICMS sobre o Pentano (C5+) misturado ao petróleo, consoante o disposto no artigo 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal de 1988, abaixo transcritos:

[...]

Comungando com o posicionamento acima e com o opinativo da PGE/PROFIS, entendo que o pentano (C5+), ao ser adicionado ao petróleo para fins de transporte, perde as suas características próprias, passando a constituir um só produto: petróleo. Considerando que nos termos do art. 155, II, §2º, X, "b", da Constituição Federal, as operações interestaduais com petróleo e seus derivados gozam de imunidade, o pentano (C5+) que foi adicionado ao petróleo e com o qual se fundiu formando um único produto (petróleo) também não sofre a incidência do ICMS e, por via de consequência, não gera direito a crédito fiscal.

O recorrente afirma que o CONFAZ admite o armazenamento e o transporte conjunto do GLP-GN e do GLP-PL e, como o pentano é um derivado de gás natural, procedeu em conformidade com o Protocolo ICMS 33/03 e com o Convênio ICMS 03/99.

Esse argumento recursal não se mostra capaz de modificar a Decisão de Primeira Instância, pois a matéria em análise trata da vedação do direito ao crédito fiscal nas operações imunes, ao passo que o Protocolo ICMS 33/03 e o Convênio ICMS 03/99 cuidam do regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos.

Dessa forma, a utilização do crédito fiscal de que trata a Infração 5 é indevida e, portanto, foi correta a Decisão de primeira instância.

Versa a Infração 6 sobre a retenção a menos de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações internas subsequentes nas vendas de Biodiesel B100.

Sustenta o recorrente que, conforme a redação do art. 87, XXXII, do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, a alíquota aplicável nas operações com Biodiesel B100 era 12%.

Na informação fiscal, foi dito que com a instituição da substituição tributária do Biodiesel B100, regulamentada pelo Dec. 10.569/07, a alíquota correta passou a ser de 25%, com a redução da base de cálculo prevista no inc. XIX do art. 87 do RICMS-BA/97, de 40%, resultando numa carga tributária de 15%.

O argumento recursal procede, pois a Alteração nº 95 do RICMS-BA/97, introduzida pelo Dec. 10.569/07, só passou a viger a partir de 13/11/07. Assim, apenas para os fatos geradores ocorridos após 13/11/07 as operações com Biodiesel B100 estavam sujeitas a uma redução de base de cálculo de 40%, de forma que a carga tributária correspondesse a 15%. Em suma, para os fatos geradores ocorridos até 12/11/07, a carga tributária era equivalente a 12% e, a partir de 13/11/07, a 15%.

Aplicando-se uma redução da base de cálculo de 52%, de forma que a carga tributária resulte em 12%, não resta valor a recolher em relação aos fatos ocorridos até 12/11/07. Já quanto aos fatos ocorridos a partir de 13/11/07, a Infração 6 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 40.184,68, sendo: R\$ 16.662,10 no mês de novembro de 2007 e R\$ 23.522,58 no mês de dezembro de 2007.

Trata a Infração 7 da falta de recolhimento de ICMS devido em virtude da saída de produto industrializado para a ZFM com benefício da isenção de imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA.

Argumenta o recorrente que a não incidência do ICMS não decorre da aplicação do art. 29, III, do RICMS-BA/97, que prevê a isenção na remessa de bens para a ZFM, mas sim da prevista no art. 6º, III, “c”, do RICMS-BA/97.

Conforme acusam os autuantes e decidiu a Primeira Instância, não há comprovação de que essas mercadorias relacionadas nessas notas fiscais tenham ingressado na ZFM. Assim, a acusação imputada ao recorrente subsiste, porém há que se verificar se as operações relacionadas nesse item do lançamento são ou não imunes à tributação pelo ICMS, conforme alegado pelo recorrente.

Ao se analisar as Notas Fiscais nºs 37867, 37802, 37804 e 40514 (fls. 711, 713, 715 e 717), que embasaram a infração em comento, verifica-se que são referentes a transferências interestaduais de combustíveis derivados de petróleo (querosene de aviação, óleo diesel e gasolina). Dessa análise, também observo que essas notas fiscais não possuem indício de inidoneidade e, corroborando essa constatação, friso que os autuantes não colocaram em dúvida a idoneidade desses documentos fiscais. Dessa forma, entendo que as notas fiscais relacionadas nesse item do lançamento refletem a operação nelas consignada, até que se prove o contrário.

Caso as transferências em comento não tivessem ocorrido, como foi aventado na Decisão de primeira instância, a exigência fiscal não poderia subsistir, pois, nessa hipótese, a infração que fora imputada ao recorrente - falta de comprovação do internamento de mercadorias na ZFM - obviamente não se sustentaria.

Nos termos do art. 155, II, §2º, X, “b”, da Constituição Federal, o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outro Estado petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. Em conformidade com esse comando constitucional, a Lei nº 7.014/96, no seu art. 3º, III, prevê que o ICMS não incide sobre operações interestaduais relativas a energia elétrica, a petróleo e a lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração.

Tendo em vista a imunidade prevista para as operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, modifico a Decisão recorrida para julgar a Infração 7 improcedente.

A Infração 8 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Dessa forma, cabia ao recorrente apresentar os documentos fiscais hábeis à comprovação do direito aos referidos créditos. Nesse item do lançamento, não se está questionando a regularidade desses créditos, mas a sua comprovação. Como essas comprovações não foram apresentadas, a infração subsiste integralmente, não havendo reparo a fazer na Decisão de Primeira Instância.

Refere-se a Infração 9 à falta de estorno de crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequente ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Assevera o recorrente que as operações com GLP ocorridas durante os meses de novembro e dezembro de 2007 já foram fiscalizadas, ainda que não tenha havido lançamento de ofício. Diz que a revisão de ofício de lançamento tributário só pode ser admitida quando atendidos os requisitos elencados no art. 149 do CTN.

As operações que foram objeto de Auto de Infração anterior já foram excluídas do presente lançamento. Quanto aos meses de novembro e dezembro de 2007 a fiscalização pode, enquanto não consumada a decadência, constituir o crédito tributário que ainda não tenha sido objeto de lançamento pelo próprio contribuinte ou pela fiscalização. Conforme foi salientado no Parecer do ilustre representante da PGE/PROFIS, no caso em comento não existe qualquer homologação tácita e, muito menos, coisa julgada administrativa, antes de esvaído o prazo decadencial.

A tese recursal de que o estorno em comento afronta os princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva não se mostra capaz de modificar a Decisão recorrida, pois o estorno está previsto na legislação, não cabendo a este órgão julgador administrativo discutir o direito posto.

Em face ao exposto, a Infração 9 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 324.518,02, conforme apurado na Decisão de primeira instância.

A Infração 11 trata de recolhimento a menos o ICMS pelas importações de mercadorias, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial.

Conforme já foi explicado na informação fiscal e na Decisão de primeira instância, os valores de IPI e de COFINS utilizados pelos autuantes foram obtidos das cópias das Declarações de Importação fornecidas pelo recorrente, sendo, portanto, os valores constantes nos relatórios do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) do Ministério da Fazenda.

Também não merece acolhimento a tese recursal de que o valor da despesa de armazenagem estaria incluso na despesa de capatazia, uma vez que o valor da capatazia é de R\$ 9,95 e, portanto, não poderia conter a parcela referente à armazenagem (R\$ 50,33).

Pelo acima exposto, as alegações recursais não se mostram capazes de modificar a Decisão de primeira instância e, portanto, a Infração 11 subsiste parcialmente no valor de R\$ 30,28, conforme decidiu a primeira instância.

Versa a Infração 13 da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Não há como prosperar a tese de que as Notas Fiscais nº^{os} 701 a 704, 35895, 35896, 35865 e 35866 são referentes a aquisições de insumos e, portanto, não é devida a diferença de alíquota. Essas notas fiscais tratam de aquisições de cloreto de sódio, material classificado como de uso e consumo do estabelecimento. Assim, em relação a essas notas fiscais é devida a diferença de alíquota.

Quanto à Nota Fiscal nº 533, cujo imposto teria sido calculado na Nota Fiscal nº 540, o argumento não pode prosperar, uma vez que não foi trazido aos autos qualquer documento capaz de comprovar essa assertiva do recorrente.

No que tange à Nota Fiscal nº 266, assiste razão ao recorrente, pois o valor apurado pelos autuantes está equivocado. Assim, quanto a essa nota fiscal, o valor devido a título de diferença entre as alíquotas passa de R\$ 342,99 (fl. 966) para R\$ 331,25, conforme demonstrado a seguir:

Base de cálculo (Nota Fiscal 266):	R\$ 3.312,45
ICMS (alíquota interestadual de 7%):	R\$ 231,87
ICMS (alíquota interna de 17%):	R\$ 563,12
ICMS diferença entre as alíquotas:	R\$ 331,24

Em face ao acima exposto, modifico a Decisão de primeira instância para julgar a Infração 13 parcialmente procedente no valor de R\$ 13.996,24, passando o débito referente ao mês de fevereiro de 2007 de R\$ 6.004,49 para R\$ 5.992,75.

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar Improcedente a Infração 7 e Procedentes em Parte as Infrações 6 e 13, nos valores de, respectivamente, R\$ 40.184,68 e R\$ 13.996,24, mantendo inalterada a Decisão de Primeira Instância acerca das demais infrações.

Trata o Recurso de Ofício da Decisão de primeira instância que julgou Procedentes em Parte as Infrações 9, 11 e 13.

A sucumbência da Fazenda Pública Estadual na Infração 9 decorreu da exclusão de valores atinentes aos meses de janeiro a setembro de 2007, os quais já tinham sido lançados em Auto de Infração nº 298937.0001/07-9, conforme fotocópia desse Auto de Infração acostada aos autos, sendo que tal fato foi reconhecido pelos próprios autuantes na informação fiscal.

Decidiu a primeira instância pela procedência parcial da Infração 11 em decorrência de retificações efetuadas pelos próprios autuantes quanto à apuração do valor devido relativamente à DI 07/1063725-4.

A Infração 13 foi julgada parcialmente procedente em razão da exclusão pelos próprios autuantes de valores indevidos, tendo em vista que os produtos relacionados nas Notas Fiscais nºs 59167 e 915 estavam sujeitos à redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, não havendo diferença de alíquota a recolher quanto às aquisições relacionadas nesses documentos fiscais.

Considerando que as retificações citadas acima foram pacificamente reconhecidas pelos próprios autuantes e estão respaldadas em documentação probante acostadas ao processo pelo recorrido, foi acertada a Decisão de Primeira Instância, não havendo reparo a fazer na Decisão recorrida.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para homologar a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 04 e 05)

Em que pese o brilhantismo do voto do Relator, divirjo do seu entendimento quanto às infrações 04 e 05.

Quanto à infração 04, observo que a exigência de que os produtos sejam “*consumidos ao final de cada processo produtivo*” ou que “*se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção*” para que sejam classificados como insumos, decorrem de uma interpretação da lei antiga e ultrapassada.

Frise-se que o Convenio 66/88 adotava o critério do crédito físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento de ICMS. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.

Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser adotado o crédito financeiro. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Neste sentido, é pacífica a jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel.

Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)

Frise-se que o Ilustre Relator reconhece que os produtos são utilizados para a consecução da atividade da Recorrente, pois, expressamente declarou que eles são essenciais e indispensáveis ao processo produtivo da empresa. Veja-se trecho do voto do Ilustre Relator:

“O fato de os produtos serem essenciais e indispensáveis ao seu processo produtivo não serve, por si só, para classificá-los como insumos, pois para serem considerados como insumos seria necessário que esses produtos também integrassem o produto final e fossem totalmente consumidos ao final de cada processo produtivo, o que não ocorre no caso em comento.” (grifamos)

Destarte, entendo que a infração 04 deve ser julgada improcedente, de acordo com a legislação vigente (art. 20, § 1º, da LC 87/96) e em consonância com a jurisprudência do STJ.

Quanto à infração 05, observo que o entendimento do Ilustre Relator resta equivocado por que não considera que o produto Pentano C5+ foi tributado na origem e também deverá ser tributado na saída. Logo, o contribuinte tem direito ao crédito do ICMS incidente na sua aquisição.

Note-se que o fato do produto Pentano C5+ ser transferido de forma conjunta com o petróleo (produto imune) não lhe retira a natureza de produto tributável, logo, não impede que o contribuinte utilize o crédito do ICMS que incidiu em sua aquisição.

O Confaz admite o armazenamento e o transporte conjunto do Gás Liquefeito de Petróleo derivado do Gás Natural (GLP-GN) e do Gás Liquefeito de Petróleo derivado do Petróleo (GLP-PL), o mesmo valendo para os seus derivados. Assim, na medida em que o C5+ em questão é derivado do gás natural, procedeu em conformidade com o Protocolo ICMS 33/03 ao realizar a transferência conjunta desse produto com o petróleo, identificando a quantidade do produto derivado do gás natural na nota fiscal. Assegura que a exigência fiscal referente à Infração 5 representa um desrespeito ao Protocolo ICMS 33/03 e, por conseguinte, ao Convênio ICMS 03/99.

Frise-se, ainda, que o opinativo exarado pela Ilustre Procuradora Rosana Maciel Bittencourt Passos, durante a sessão de julgamento, foi no sentido da improcedência da infração 05.

No precedente citado pelo Ilustre Relator, a questão probatória impossibilitou o direito ao crédito do ICMS incidente sobre o produto Pentano C5+, contudo, no presente caso, é sim possível comprovar tal direito, pois, de acordo com o Protocolo ICMS 33/03, o Recorrente realizou a transferência conjunta do Pentano C5+ com o petróleo, identificando na nota fiscal qual foi a quantidade do Penteno C5+. Sobre tal quantidade houve a incidência de ICMS, logo, não há que se falar em utilização indevida de crédito.

Destarte, a infração 05 deve ser declarada improcedente.

VOTO EM SEPARADO (Infração 07)

Acompanho o voto do Ilustre Relator quanto à infração 07, e acrescento-lhe, ainda, mais um argumento que a torna improcedente, que é o fato do ICMS não incidir sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme a Súmula 166 do STJ.

A circulação de mercadoria tributável pelo ICMS é a circulação jurídica e não a simplesmente física, interessa a saída em razão da venda e que implica, necessariamente, na transferência de propriedade do bem. Este elemento compõe a hipótese de incidência tributária do ICMS, de modo que a mera circulação física, que não apresenta tal elemento, não constitui fato gerador do ICMS, está fora do âmbito de incidência do imposto.

A circulação física da mercadoria, como ocorre no caso de uma transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, está fora do âmbito de incidência deste tributo. Não é fato gerador do ICMS.

Nesse sentido, a doutrina do professor Roque Carrazza:

“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular a sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há de se falar em tributação por meio do ICMS.

(...)

O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais”.

(ICMS, 10ª ed. Ed. Malheiros, p. 36/37) (grifamos)

Tal entendimento resta totalmente pacificado no âmbito dos Tribunais Superiores, STF e STJ, tendo este já editado uma Súmula a respeito:

Súmula 166: NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DEMERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.

A súmula 166 do STJ, que foi editada em 1996, continua sendo aplicada até hoje e foi, mais uma vez, confirmada no julgamento do REsp 1125133/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, em 2010:

PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

2. “Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in *ICMS*, 10^a ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por quanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art.

543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010) (grifamos)

Assim, desde 1996 até hoje o entendimento do STJ é pacífico pela não incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, como se pode perceber da recente decisão, proferida em Junho/2012:

TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, SEM TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE.

NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. SÚMULA 166/STJ. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1^a SEÇÃO, NO RESP 1.125.133/SP, MIN. LUIZ FUX, DJE DE 10/09/2010, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSES PRECEDENTES (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.

AGRADO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(AgRg no REsp 1271520/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 14/06/2012) (grifamos)

TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA - VALOR ADICIONADO - NÃO-OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

1. O cálculo do valor adicionado de participação do Município no produto da arrecadação do ICMS inclui o valor das mercadorias saídas – acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; sendo que as operações imunes do ICMS, entre as quais se inserem as que destinam energia elétrica a outros Estados da Federação (artigo 155, § 2º, X, "b", da CF/88), são computadas, para cálculo do valor adicionado em tela.

2. Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não configura operação tributável pelo ICMS, cujo fato imponível demanda a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro.

Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EREsp 933.890/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2007, DJ 07/02/2008, p. 1) (grifamos)

Por sua vez, o entendimento do STF também resta pacificado no mesmo sentido. Veja-se decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Setembro/2012:

EMENTA: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. 1. O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, NÃO CARACTERIZA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES. 2. CONTROVÉRSIA SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR ADICIONADO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL

(LEI COMPLEMENTAR N. 63/1990). OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 466526 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 18/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 03-10-2012 PUBLIC 04-10-2012) (grifamos)

Ora, não se pode fechar os olhos para um entendimento pacificado há muito tempo pelos Tribunais Superiores. As decisões judiciais proferidas pelas mais altas Cortes de Justiça do nosso país não são mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF analise especificamente a legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma inconteste nos Tribunais Superiores.

Frise-se, ainda, que a exigência de ICMS sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo titular acarretará, sem sombra de dúvidas, sérios prejuízos ao Erário Estadual em virtude da sucumbência judicial, haja vista a matéria restar pacificada em sentido contrário nos Tribunais Superiores.

VOTO DIVERGENTE (Nulidade do Auto de Infração e Improcedência da Infração 8)

Com a devida vênia, divirjo do Ilustre Conselheiro Relator, para votar pelo provimento da preliminar de nulidade de todo o auto de infração, suscitada no recurso voluntário, de acordo com os seguintes fundamentos.

O presente processo gira em torno de 13 supostas infrações à legislação do ICMS, cada uma tratando de situações inteiramente diversas, apuradas através de diferentes roteiros de fiscalização. Apesar de não haver vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo auto de infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Sendo assim, toda análise de nulidade de um auto de infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister.

Merece registro o fato de que, em sessão de julgamento, a ilustre Procuradora da PGE/PROFIS relatou sua dificuldade em realizar a sustentação oral, assim como o fez o nobre Presidente.

A dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente auto de infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. A instrução processual ficou também prejudicada, pois diante de tantos documentos e diferentes roteiros de fiscalização, diversos aspectos fáticos não foram analisados com a devida profundida. No tocante à infração 4, por exemplo, em que se discute o enquadramento de determinados produtos químicos para fins de apropriação de crédito em transferências, a JJF indeferiu o pedido de perícia com base em jurisprudência do próprio CONSEF, para não fora acostado qualquer elemento a título de “prova emprestada”, providência fundamental se analisar os aspectos técnicos controvertidos em torno da aludida infração. De igual modo, a infração 5 reclamava pela realização de uma perícia técnica, também foi afastada sem a devida fundamentação. Acerca das infrações 7 e 8, a tese recursal é perfeitamente plausível, mas restou prejudicada em função da ausência de documentação, que certamente seria buscada se houvesse tempo hábil para tanto; e pior, no tocante à infração 8, poderia este e. Conselho ter baixado o processo em diligência a fim de trasladar a documentação acostada pelo contribuinte em outro auto de infração, diante de sua inegável dificuldade em exercer o direito de defesa.

Em suma, a instrução processual restou inteiramente prejudicada.

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comentado é anular inteiramente o auto de infração, facultando ao nobre autuante o reinício da ação fiscal e, a partir daí, a lavratura de novos autos de infração, agrupando as infrações de acordo com os roteiros de fiscalização em comum, observadas naturalmente as regras de decadência.

No mérito da autuação, já que fui vencido na questão preliminar, acolho o voto de divergência proferido pelo ilustre Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, porém peço vênia para divergir no tocante à infração 8, eis que entendo ser a mesmo improcedente.

Isso porque, a referida infração imputa ao contribuinte a “ausência de comprovação” do direito ao crédito, já que o pagamento dos respectivos créditos foi feito mediante depósito judicial por força de uma decisão liminar proferida em favor da transportadora que é contribuinte direto do ICMS devido por substituição. Ocorre que, tal comprovação, segundo alegado em defesa, consta nos autos do processo judicial do qual o Estado da Bahia é a parte demandada, pelo que o próprio Fisco deve dispor dos respectivos comprovantes de pagamento. Demais disso, o contribuinte menciona, também, o número de outro PAF no qual constam igualmente os referidos comprovantes.

Ora, se a documentação é de conhecimento do Fisco e consta supostamente anexada aos autos de processo judicial e administrativo do qual o Estado da Bahia é parte, entendo que deveria o Fisco ter analisado referidos processos, a fim de perquirir se o crédito exigida realmente existe. Trata-se, *in casu*, de típico fato constitutivo do direito, cuja prova incumbe à parte demandante, nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil. Outrossim, merece registro o fato de que o nobre autuante não afirma que inexiste pagamento do aludido tributo, mas sim que o recorrente deixou de apresentar os comprovantes de depósito judicial, fato que, diante das particularidades citadas acima, deveria ter sido analisado e efetivamente constatado pela Administração Tributária.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para acolher a questão preliminar e julgar NULO o Auto de Infração. Vencida a análise preliminar, voto pela improcedência da Infração 8.

VOTO DISCORDANTE (Infração 07)

Data maxima venia, discordo do voto do ilustre Conselheiro Relator quanto ao alcance do provimento parcial do Recurso Voluntário no que tange, especificamente, à Infração 07.

Observo que embora o Fisco não tenha questionado a idoneidade da documentação fiscal relativa a esta imputação nestes exatos termos, mas quando a nota fiscal traz como endereço de destino um estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus – ZFM, e o Fisco verifica que não está comprovado o ingresso da mercadoria nesta região da ZFM, não está provada a internalização da mercadoria nessa região. Se a mercadoria não foi entregue no endereço de destino constante na documentação fiscal, e não há nos autos deste PAF qualquer documento fiscal, ou não, que indique a destinação real da mercadoria, na verdade não se sabe tal destino. Por conseguinte não está comprovado, nos autos deste processo, o trânsito interestadual da mercadoria.

Entender que houve o trânsito interestadual significa acolher uma tese de idoneidade da documentação, e se é idônea a documentação, então isto implica acatar como correto o trânsito para o endereço indicado no documento fiscal. Neste caso seria improcedente a imputação 07 porque teria havido a internalização da mercadoria na Zona Franca de Manaus, porque é este o endereço do documento fiscal. Mas, se considerado que a mercadoria não foi enviada para o destino indicado na nota fiscal, então resta inequivocamente inidônea a documentação fiscal, por decorrência lógica. E se inidônea, é dever do Fisco a cobrança do imposto, tal como foi realizado.

Por isto, entendo que é procedente a imputação 07 e voto no sentido da manutenção da decisão de base quanto a esta imputação, que assim a julgou.

Quanto aos demais itens do processo, acompanho integralmente o brilhante voto do digno Conselheiro Relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269139.0001/10-7, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDUPHO ALVES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.026.783,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTOS VENCEDOR (Infração 4) – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Oswaldo Ignácio Amador, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infração 4) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Leonardo Baruch Miranda Souza.

VOTOS VENCEDOR (Infração 5) – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infração 5) – Conselheiro: Oswaldo Ignácio Amador, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Leonardo Baruch Miranda Souza.

VOTOS VENCEDOR (Infração 7) – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Oswaldo Ignácio Amador, Leonardo Baruch Miranda Souza e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DISCORDANTE (Infração 7) – Conselheira: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

VOTOS VENCEDOR (Infração 8) – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DISCORDANTE (Infração 8) – Conselheiros: Leonardo Baruch Miranda Souza.

VOTO EM SEPARADO (Infração 7) - Conselheiro: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBSOA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTOS EM SEPARADO
(Infração 7) e DIVERGENTE (Infrações 4 e 5)

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO DISCORDANTE
(Infração 7)

LEONARDO BARUCH MIRANDA SOUZA – VOTO DISCORDANTE
(Infração 8)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS