

A. I. N° - 297515.0005/14-8  
AUTUADO - BRASKEM S.A.  
AUTUANTES - JORGE VICTOR GRAVE e MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 02.03.2015

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0004-01/15**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO RELATIVO A ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Vícios materiais quanto ao critério legal a ser observado no cálculo do estorno do crédito, bem como quanto à metodologia adotada pela fiscalização para determinar o percentual do estorno. Situação semelhante a outro caso decidido por este Conselho relativamente a esse mesmo estabelecimento. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 27.6.14, diz respeito à falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, sendo glosado crédito no valor de R\$ 8.261.567,58, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 13/46), que se inicia com a descrição do processo produtivo do estabelecimento, explicando que ele está inserido na primeira geração da cadeia plástica, fornecendo insumos para a segunda geração. Diz que o estabelecimento é denominado de UNIB (Unidade de Insumos Básicos), que é responsável pelo ciclo de negócios ligados à produção de matérias-primas básicas como eteno, propeno e cloro, fundamentais para a segunda geração, que produz as resinas termoplásticas. Informa que a UNIB é composta de quatro grupos de unidades industriais e uma Central de Utilidades, e durante os inúmeros processos produtivos da UNIB é utilizada uma infinidade de insumos, reagentes, aditivos, produtos intermediários e embalagens, para obtenção do seu amplo leque de produtos acabados, conforme quadro sinótico que apresenta.

Feita essa explanação acerca da UNIB, a defesa passa a expor o que considera equívocos da fiscalização. Observa que o motivo da autuação é a falta de estorno proporcional do crédito de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, assinalando que a falta de estorno, segundo o entendimento da fiscalização, se refere às saídas de eteno, propeno, tolueno, buteno, orto-xileno e benzeno com redução da base de cálculo sem previsão de manutenção integral do crédito.

Aduz que a quantificação do crédito tributário levou em consideração os seguintes critérios:

- a) a fiscalização levantou as saídas totais e as saídas com redução da base de cálculo;
- b) foi apurada a razão de 28,18% entre as saídas com redução de base de cálculo e as saídas totais;
- c) depois, a fiscalização levantou os créditos dos insumos utilizados, preservando os créditos até o limite de 12%, equivalente à redução da carga tributária nas saídas;
- d) finalmente, em relação ao “excesso de crédito”, a fiscalização efetuou o estorno proporcional no percentual de 28,18% de cada insumo, presumindo terem sido aplicados na industrialização dos produtos finais com redução da base de cálculo.

Com base nos dispositivos regulamentares que cuidam dessa questão (art. 100, II, do RICMS/97 e art. 312, § 1º, do RICMS/12), o autuado sustenta que tais regras têm aplicação direta é quando a mercadoria que adentrar o estabelecimento for objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, típica operação de compra e venda, ou quando for plenamente possível identificar, no ato da entrada, os insumos aplicados na industrialização dos produtos finais sujeitos a redução da base de cálculo, porém, quando não for possível, antecipadamente, saber se os insumos serão aplicados na industrialização de produtos sujeitos a redução da base de cálculo, a própria legislação invocada pela fiscalização indica o procedimento a ser adotado, no art. 100, § 2º, do RICMS/97 e no art. 312, § 5º, do RICMS/12, que transcreve.

Com isso, faz ver que nenhuma das opções previstas na legislação autoriza a sistemática de arbitramento adotada pela fiscalização, pois, pelo contrário, se percebe claramente o direcionamento da norma no sentido da utilização do critério da entrada mais recente (preço mais recente). Ressalta que as hipóteses de arbitramento estão previstas em caráter taxativo no art. 22 da Lei nº 7.014/96, e a presente situação não se enquadra em nenhuma delas, e por conseguinte a metodologia utilizada pela fiscalização, mediante a apuração de percentual de estorno a partir de arbitramento, está equivocada e afronta a própria legalidade, já que a sistemática de cálculo do estorno proporcional está prevista na legislação. Reitera que, conforme já assinalado, a fiscalização optou por presumir o percentual de estorno, a partir da proporção entre as saídas com redução de base de cálculo e o total das saídas, apurando 28,18%, ou seja, presumiu que os insumos listados no anexo 1, de forma indistinta, foram aplicados no percentual de 28,18% para industrialização dos bens com redução da base de cálculo, ensejando uma autuação claramente arbitrada, simplificando um processo industrial de natureza complexa, pois não se preocupou em investigar a real utilização dos insumos no processo produtivo, não tendo a fiscalização qualquer preocupação em seguir o que determina a legislação, pois esta prevê que o cálculo seja realizado levando em conta a entrada mais recente, ou alguma variável investigada nas entradas, jamais as saídas. Aduz que tal postura da fiscalização foi censurada pelo CONSEF, conforme Acórdão proferido no Processo 271330.0002/10-3, em que a 4ª Junta cancelou autuação com a mesma natureza, relativa ao cálculo do estorno proporcional mediante arbitramento, na mesma unidade industrial, nos exercícios de 2008 e 2009, conforme cópia anexa, estando desse modo evidenciada a inadequação do lançamento em razão da própria sistemática utilizada pela fiscalização para fins de arbitramento do estorno proporcional.

Passa a assinalar o que considera equívoco no arbitramento, com fixação do estorno no percentual de 28,18%. Sustenta que, para a correta constituição do crédito tributário, de modo a não configurar arbitramento, caberia à fiscalização ter investigado as entradas dos insumos utilizados para industrialização dos produtos com redução da base de cálculo considerando as entradas mais recentes, porém a fiscalização optou pelo arbitramento presumindo, a partir das saídas, que 28,18% dos insumos selecionados para fins de glosa foram aplicados na industrialização dos produtos com redução da base de cálculo, e, ao se basear em tal premissa, distorceu e promoveu uma base de estorno exponencialmente elevada e ao mesmo tempo equivocada.

Frisa que o Estado conferiu tratamento especial, mediante redução da carga tributária, dos produtos eteno, propeno, tolueno, buteno, orto-xileno e benzeno, com o objetivo de conferir competitividade aos produtos petroquímicos básicos fabricados na Bahia, de modo que a imposição do estorno proporcional dos créditos de ICMS, ainda mais no caráter desproporcional e severo imposto pela fiscalização, acaba por fulminar a própria razão de existir da norma.

Salienta que, conforme consta no anexo 1, foram selecionados alguns insumos e energia elétrica para fins de estorno proporcional, presumindo a fiscalização que 28,18% de cada um dos itens selecionados foram empregados na industrialização dos produtos com redução da base de cálculo, porém, de acordo com os índices técnicos de industrialização da empresa, elaborados pela área

industrial da UNIB, os percentuais de participação de insumos na industrialização do eteno, nas plantas de Olefinas (UO 1 e UO 2), são outros, conforme quadro que apresenta, relativamente a energia elétrica, utilidades, nafta, produtos químicos, outras matérias-primas e outros reciclos de base.

Observa que a nafta é o principal insumo na atividade desempenhada na UNIB para industrialização de eteno, representando cerca de 90%, ao passo que a energia elétrica representa apenas 3%.

Já no caso da industrialização de propeno, o índice técnico de participação da nafta é de 95%, sendo que a nafta não foi incluída na base de estorno, pois as aquisições ocorreram com diferimento do imposto.

Por essas razões, sustenta que, no mesmo exemplo, não há como prosperar o arbitramento de 28,18% da energia elétrica como se tivesse sido empregada na industrialização dos produtos sujeitos a saída com redução da base de cálculo, como entendeu a fiscalização, já que percentual superior a 90% se refere ao principal insumo (nafta), não sujeito à regra de estorno proporcional.

Aduz que os demais insumos listados pela fiscalização no anexo 1 são representados nas variáveis “Utilidades” ou “Outras matérias-primas”, ou seja, não é possível presumir que 28,18% das referidas entradas devam ser consideradas para fins de estorno proporcional.

Observa que os produtos eteno e propeno representam pouco mais de 85% das saídas com redução da base de cálculo dos produtos elencados pela fiscalização no anexo 3, conforme quadro que apresenta, relacionando os produtos eteno, propeno, benzeno, orto-xileno, tolueno e buteno.

Aduz que, caso a fiscalização tivesse investigado os insumos efetivamente empregados nos produtos cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo, não teria cometido o equívoco de superdimensionar a base de estorno.

Reclama que alguns insumos industriais foram classificados como materiais de uso e consumo pela fiscalização, revelando uma postura contraditória, motivadora de grave insegurança jurídica. Diz que a fiscalização adotou dois critérios para diversos produtos listados no anexo 1: a) para fins de fiscalização do crédito, são tratados como de uso e consumo, sem qualquer relação com o processo produtivo; b) já para fins de estorno proporcional, os mesmos produtos são tratados como insumos no processo produtivo. Protesta que não se pode dispensar tratamento diferenciado sobre um mesmo produto, sob pena de quebra de princípios basilares.

A título de exemplo, diz que no último Auto de Infração lavrado contra a UNIB para glosa de crédito relativo a bens classificados pela fiscalização como de uso e consumo, com os mesmos autuantes, verifica-se a coincidência nos produtos que especifica, em cotejo com os que são objeto do presente Auto. Em face disso, considera que devem os autuantes ou fiscal estranho ao feito ser instados para revisão do demonstrativo fiscal, para exclusão dos bens classificados como de uso e consumo.

Questiona também o critério adotado pela fiscalização no tocante às transferências internas. Observa que, para fins de cálculo do percentual de saídas, a fiscalização levantou as operações com redução da base de cálculo, conforme anexo 3, porém devem ser expurgadas do referido demonstrativo as transferências destinadas às filiais da empresa, tendo em vista que estas são integrantes de uma mesma pessoa jurídica, de modo que devem ser excluídas as Notas Fiscais de saída de eteno, propeno, tolueno, orto-xileno e benzeno com o CFOP 5.151 (transferência de produção do estabelecimento), conforme relação que apresenta.

Observa que nos períodos autuados estava vigente o Regime Especial de Apuração Centralizada do ICMS, chancelado pelo Parecer nº 18.870/2011, nos autos do processo administrativo nº 146296/2011-3, com efeitos retroativos a partir de abril de 2011, conforme documento anexo, e portanto nas transferências internas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não há por que se falar em

saída para fins de estorno proporcional, tanto assim que atualmente as operações com redução da base de cálculo têm ICMS deferido (RICMS, art. 286, LX). Aduz que, há muito, se submeteu à apreciação do judiciário questão relativa à incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, conforme decisões do STF que passa a assinalar, observando que o mesmo entendimento também é pacífico no TJ-BA.

Destaca que o lançamento envolve apenas operações internas, não havendo qualquer operação interestadual. Diz que as transferências são feitas através de dutovias que conectam os estabelecimentos integrantes da mesma pessoa jurídica, o que comprova a unidade do negócio e a inexistência de negócio mercantil. Em face disso, caso seja mantido o lançamento, devem ser excluídas do cálculo para apuração dos estornos as Notas Fiscais de transferência com o CFOP 5.151, mantendo-se a autuação exclusivamente em relação às operações de efetiva venda (CFOPs 5.101, 5.102, 5.105, 5.106, 5.401 e 5.403).

Pontua considerações acerca do direito ao crédito, em função da regra constitucional da não cumulatividade. Cita doutrina e jurisprudência. Reclama que a cobrança do imposto perpetrada jamais poderia resultar na exigência de imposto sem a fiscalização proceder à recomposição de toda a escrita fiscal do estabelecimento no período autuado, especialmente porque em alguns meses a apuração apresentou saldos credores.

Requer que, caso não se reconheça a improcedência da autuação, seja feita diligência por fiscal estranho ao feito, para que seja informado o percentual de utilização da energia elétrica, das “utilidades” e das matérias-primas no processo de industrialização dos produtos sujeitos à redução da base de cálculo.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente. Juntou documentos.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 149/156) dizendo que não há previsão de refazimento de escrita fiscal nem no CTN (art. 142) nem no RPAF (art. 18), nem em qualquer outro instrumento normativo, no que tange ao ICMS, de modo que se mostra descabida a pretensão do autuado nesse sentido.

Considera que há uma lacuna na impugnação, porque a peça impugnativa deixou de apresentar levantamentos que se opusessem aos apresentados na autuação, e em vista disso se mostra efêmero o pedido de declaração da improcedência do lançamento, já que não foi cotizado o valor lançado com o valor que seria resultado dos pleitos do autuado, se atendidos.

Quanto à nulidade suscitada pela defesa, o fiscal diz que as nulidades no processo administrativo são números clausos [leia-se: *numerus clausus*] e se encontram reguladas no art. 18, inciso IV, do RPAF. A seu ver, apesar do insistente e repetitivo apelo à declaração de nulidade pleiteada pela defesa, o que se tem, quando da análise do dispositivo da norma, é que nenhuma das possibilidades elencadas se aplica ao presente lançamento, pois estão identificados tanto a infração como o infrator, além de não haver qualquer possibilidade de ilegitimidade passiva, já que o autuado realizou a conduta tida como infração à legislação tributária.

Considera que o que se pode perquirir é se existem outras maneiras de se chegar ao resultado alcançado pela fiscalização, pois, como se sabe, em matemática a ordem dos fatores não altera o produto. Indaga se é possível refazer os mesmos cálculos aplicando-se outra metodologia. Responde que sim, e entende que a metodologia que foi aplicada é a que melhor reflete o fato de o autuado ter dado saída a produtos com redução de base de cálculo sem praticar os estornos proporcionais de que fala a legislação.

Quanto ao arbitramento, aduz que o arbitramento de base de cálculo de ICMS, apesar de autorização legal, apresenta restrições, que não se coadunam com o presente lançamento, em função de já se saber, no momento da entrada no estabelecimento, que todas as matérias-primas e

insumos seriam aplicados no processo produtivo, ficando portanto ausente a possível dúvida de onde os produtos e insumos adquiridos seriam aplicados, na industrialização ou simplesmente comercializadas. Diz que afirma isto porque a defesa clama por um novo levantamento em que, em vez de apurar o débito nota a nota, como foi feito, pleiteia que se realize um arbitramento de base de cálculo utilizando a entrada mais recente, porém, apesar de esta ser uma das possibilidades de elaboração de levantamentos para este tipo de infração previsto na legislação, esta hipótese não é a mais adequada para apurar o débito com a infração praticada, tendo por isso sido afastada no curso da ação fiscal, circunstância esta que será abordado com mais vagar quando da discussão de mérito.

Considera que o autuado quer em sua defesa induzir o órgão julgador a erro, quando tenta interpretar a metodologia utilizada na elaboração dos anexos deste Auto, querendo fazer crer que houve arbitramento na apuração do valor a estornar. Diz que usou a forma verbal “quer” porque o lançamento se refere ao estorno de crédito de aquisições em função de saídas com redução de base de cálculo, e o fato é que houve saídas com redução de base cálculo, conforme demonstrativos, não tendo havido qualquer estorno referente a estas entradas. Aduz que a Lei nº 7.014, no art. 30, I, e o RICMS/12, no art. 312, § 1º, estabelecem que neste tipo de operação deve haver o estorno proporcional do ICMS creditado nas aquisições, sendo que se percebe que o autuado aparenta discordar das normas postas, arvorando-se de ente público, tentando se autodeterminar, não efetivando qualquer estorno do tributo devido nesta operação, e isso se comprova facilmente, pois está expressamente afirmado no item 31 da peça defensiva.

Aduz que, para a perfeita compreensão da metodologia utilizada no lançamento, é necessário, de início, entender os princípios básicos aplicados às operações que ensejam este tipo de estorno. Observa que, de acordo com o anexo 1, no CD acostado à fl. 8, os estornos estão efetivados sobre os créditos das aquisições utilizadas no processo produtivo que excedem o limite da carga tributária, conforme é previsto no art. 312 , § 1º, do RICMS, e, como se pode ver na coluna “C” da planilha “Demonstrativo da Apuração de Estorno de Crédito Relativo às Saídas com Redução de Base de Cálculo”, na metodologia empregada abate-se do crédito da Nota Fiscal o excedente aos 12% do limite da carga tributária. O excesso de ICMS em relação ao limite de carga tributária é então apurado na Coluna “G”. O demonstrativo estaria aí concluído se todas as saídas do autuado se processassem com redução de base de cálculo (100% de estorno e fator 1,00). Mas isto não ocorre, e o levantamento segue para apurar, então, o estorno proporcional estabelecido na norma tributária.

Para demonstrar como isto é feito, dá o exemplo de um contribuinte do ramo industrial que dê saída a toda a sua produção com redução de base de cálculo. Em tal caso, haverá 100% de estorno em relação aos créditos apropriados, não se falando aqui em estorno proporcional. Se, já em outro exemplo, apenas metade da produção sai com redução de base de cálculo, o estorno incide sobre metade dos créditos apropriados, ou seja, o estorno proporcional a que se refere a norma é de 50% (ou 0,5). No caso em discussão, o autuado dá saída a 28,18% de sua produção com redução de base de cálculo, conforme apurado nos demonstrativos. Neste caso real, é preciso saber se o estorno proporcional estabelecido pela norma tributária é de 100%, de 50% ou de 28,18% dos créditos apropriados. Por uma questão de justiça, estabelecida no art. 112, II e IV, do CTN, o débito deve ser apurado aplicando-se o redutor de 0,2818, para que a imputação se torne a menos onerosa possível ao contribuinte, na forma da norma posta.

Com essa explicação, considera ter ficado claro que a metodologia utilizada não fez arbitramento, nem apurou o estorno com base nas saídas. O estorno utilizou os créditos destacados nas Notas Fiscais de entrada, abatido do limite de carga tributária. As saídas só foram utilizadas para respeitar o art. 112 do CTN, com uma imputação menos onerosa.

Diz que o autuado prossegue tentando confundir o órgão julgador querendo fazer crer que não sabia quais produtos seriam empregados em seu processo produtivo e qual a alíquota vigente

quando da aquisição desses produtos, porém a questão de não saber se tal e qual produto seria empregado na produção ou na comercialização não se aplica ao autuado, pois essa situação só é encontrada nos contribuintes que adquirem mercadoria para produção e ao mesmo tempo comercializam as mercadorias, como, por exemplo, uma beneficiadora de café que compra o café “in natura” como matéria-prima, pois esse café poderia ser revendido na forma como foi adquirido, ou beneficiado, tornando-se uma nova mercadoria, porém não é o caso do autuado, que utiliza todos os insumos adquiridos única e exclusivamente em seu processo produtivo, e isto pode ser comprovado por diligência, onde se apuraria se houve qualquer saída dos insumos cujos créditos foram estornados, ou, de maneira mais simples, verificando-se as Notas Fiscais destinadas e as emitidas, que foram “acostadas” no DVD “PCTE DE DADOS” à fl. 9, e essa simples verificação é suficiente para derrubar os argumentos do autuado de indefinição sobre a aplicação de matéria-prima e insumos no momento de sua aquisição.

Considera que também não se afigura passível de acolhimento a tese do autuado quanto ao valor da entrada para o estorno, em que a defesa aplica o mesmo argumento. Aduz que a aplicação na industrialização de todas as entradas dos insumos estornados “são de pleno conhecidas” quando da sua aquisição, como visto nos demonstrativos, e não há qualquer motivação para se aplicar, aí sim, o arbitramento sugerido na norma trazida pela defesa (entrada mais recente), que só se aplica por incerteza no uso ou aplicação do produto a ser estornado, o que não é o caso do presente Auto de Infração, e além disso o arbitramento, tomando por base o preço da entrada mais recente, faria onerar sobremaneira a imputação, contrariando o art. 112 do CTN. Diz que este não é apenas um argumento de sustentação do lançamento, pois na prática se pode ver o aumento da oneração do lançamento quando do julgamento do AI 271330.0002/06-5, lavrado contra o autuado, através do Acórdão CJF 0152-11/14, tendo a 1<sup>a</sup> Câmara entendido que o refazimento dos demonstrativos originais, por meio de diligência fiscal, implicou redução do débito apurado, e foi reformada a decisão, promovendo a exclusão dos valores apurados por mês, o que resultou em agravamento do valor exigido nos demonstrativos originais, com recomendação de serem exigidos em nova ação fiscal.

Diz ser bastante claro que determinadas metodologias são mais onerosas ao contribuinte, situação que, segundo o CTN, deve ser evitada, como se portaram os autuantes, e o autuado descumpriu o art. 123 do RPAF, pois não elaborou as novas planilhas com a metodologia que acha correta, sendo que, se tivesse cumprido a citada norma, teria abandonado essa proposição, porque descobriria a majoração de seu débito.

Refuta a insistência da defesa em afirmar que houve arbitramento, e assegura que não houve arbitramento.

Quanto ao lançamento que o autuado tenta trazer como paradigma, no item 24 da defesa, o fiscal considera que ele não se presta como referência, pois, apesar de tratar de estorno de crédito, a motivação é outra e a metodologia da fiscalização foi diversa quando da elaboração daqueles demonstrativos, além de a norma orientadora ter sofrido modificação com o advento do RICMS/12. Adverte que não se perca de mente que uma decisão de Junta pode ser modificada na Câmara, e, além de tudo, não se pode olvidar que a fundamentação para declaração de nulidade está restrita nos “numeris clausus” do art. 18 do RPAF.

Observa que a defesa, retornando mais adiante à alegação de arbitramento, chegou a apresentar uma planilha, que se aparenta a uma planilha de custo no item 33, com os respectivos índices técnicos, porém tal planilha não guarda qualquer similaridade com os demonstrativos apresentados, nem com a autuação, pois não se autuou nafta, por exemplo, que aparece em maior proporção na planilha acostada. Considera que uma planilha de índices técnicos só seria de utilidade se a autuação fosse de estorno de créditos por perdas anormais na produção, o que não é o caso em tela. Repete que o que se deve ter em mente é que os estornos são relativos ao excedente

de crédito que supera o limite de carga tributária, conforme a legislação do Estado da Bahia, e, como já visto e demonstrado, se toda a produção do autuado saísse com redução de base de cálculo, o estorno seria pura e simplesmente com fator de proporcionalidade 1,00 (100% do total) e nem apareceria na planilha, mas ocorre que essa proporcionalidade imposta pela norma obriga a se perquirir em que proporção são as saídas com redução de base de cálculo e as saídas totais, onde se chega ao “valor” de 28,18%, conforme apresentado nos demonstrativos.

Considera que o autuado quer mais uma vez confundir o órgão julgador, pois a autuação só tem um item, falta de estorno de crédito por saídas com redução de base cálculo, porém o autuado traz uma discussão sobre material de uso e consumo, como se houvesse no lançamento item dessa natureza, o que se revela fora do contexto.

Quanto à pretensão do autuado ao pleitear a exclusão das saídas com CFOP 5.151, o fiscal diz que se pode perceber a mudança da linha de defesa, que a partir desse momento já admite que a metodologia empregada está correta, clamando, apenas, por uma imputação menos onerosa, já que a exclusão solicitada, se aceita, implicará uma queda na razão de 28,18, reduzindo, consequentemente, o valor do débito.

Considera que nesse pleito há que se verificar que no momento do fato gerador as saídas em transferência do autuado se davam com tributação integral, não havia diferimento, isenção ou qualquer outro benefício que tornasse as saídas sem débito do ICMS, pois o benefício que havia naquele momento era o de redução de base de cálculo, com as implicações do estorno de crédito, contra o que o autuado já se insurgiu em sua peça impugnativa, como já foi visto.

Observa que depois a defesa envereda por discussão doutrinária acerca do direito ao crédito, tentando definir os institutos da redução da base de cálculo, isenção e não incidência. Diz que não entra nessa discussão por se tratar de questões de natureza constitucional, distantes, portanto, desta esfera de decisões.

Quanto ao tópico da defesa que clama por refazimento da escrita fiscal, citando ao art. 142 do CTN e o art. 18 do RPAF, o fiscal contrapõe que esses dispositivos não impõem tal procedimento, e a legislação do ICMS não apresenta tal possibilidade. Considera que o que deseja o autuado é importar tal situação da legislação do IPI, que não apresenta afetação com a legislação do ICMS.

Quanto ao pleito da defesa por diligência para que sejam informados os índices técnicos de consumo de algumas matérias-primas e insumos, o fiscal considera que tal diligência se apresenta totalmente ineficaz nos termos do tema em discussão, porque não foi feita qualquer autuação de perda anormal de matéria-prima ou insumo. Fosse esse o caso, ter-se-ia que provar, através dos índices técnicos, qual a média de consumo, qual a perda normal e qual a perda anormal, mas não foi esse o lançamento, pois apenas se estornou o excesso além do limite de carga tributária, nos termos do RICMS/12, art. 312, § 1º. Por essas razões, considera que a diligência requerida não encontra qualquer suporte para formação de juízo do órgão julgador.

Conclui sintetizando que não houve arbitramento, pois arbitramento haveria é se tivesse sido utilizado o valor da entrada mais recente e não o real valor da Nota Fiscal. Considera que a conduta pleiteada pelo autuado só é autorizada neste tipo de levantamento se o autuado não soubesse, no momento da entrada no estabelecimento, que todas as aquisições de matéria-prima e insumos seriam aplicadas no processo industrial, sem a comercialização direta de qualquer dos produtos autuados. A seu ver, o lançamento também não se afigura passível de nulidade, pois estão ausentes os pressupostos do art. 18 do RPAF, e a mera discordância de metodologia empregada na elaboração de demonstrativo não é condição suficiente para levar o lançamento à nulidade. Reitera que o refazimento de escrita fiscal não encontra amparo na legislação tributária de ICMS do Estado da Bahia, e a diligência fiscal se mostra desnecessária, pois estão nos autos todos os elementos

necessários à compreensão e ao convencimento do órgão julgador, mesmo em caso de refazimento de qualquer levantamento. A seu ver, está caracterizada a infração.

Opina pela procedência do Auto de Infração, e, sucessivamente, em caso de discordância da metodologia na elaboração dos levantamentos, que sejam os autos remetidos à ASTEC ou a fiscal estranho ao feito para aplicação de metodologia que se acredite adequada.

## VOTO

O lançamento em discussão nestes autos tem por motivo a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

As questões suscitada pelo autuado concentram-se em quatro aspectos: a) o critério legal do cálculo do estorno do crédito; b) a metodologia adotada pela fiscalização para determinar o percentual do estorno; c) outra decisão deste Conselho em situação semelhante relativa a esse mesmo estabelecimento; d) a inclusão, como se fossem transferências, de mercadorias entre um setor e outro de um só estabelecimento, já que lhe foi concedido regime especial de apuração centralizada.

No tocante ao primeiro aspecto, o autuado tem razão, porque a fiscalização não observou estritamente o que prevê a legislação. O equívoco da legislação fica evidente analisando-se os dispositivos citados no campo “Enquadramento” do Auto de Infração.

Observe-se que, com relação aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012, o enquadramento foi feito no art. 100, II, do RICMS/97. Ora, esse é o enquadramento adequado quando se trata de mercadorias adquiridas para serem revendidas na forma como foram compradas, havendo redução de base de cálculo na saída. No caso concreto, quando o autuado adquire os insumos, tendo em vista que esses insumos se destinam à produção de diversas coisas, o autuado não sabe, de antemão, quais as quantidades ou em que proporção os insumos adquiridos participação na elaboração de novos produtos cujas saídas ocorrerão com redução da base de cálculo. Em face disso, a regra aplicável não seria o art. 100, II – os fiscais teriam de ter observado a regra do § 2º do mesmo artigo, em especial o inciso III do § 2º, pois as regras especiais derrogam as gerais.

Prosseguindo, note-se que os demais meses foram enquadrados no art. 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96 e no art. 312, § 1º, do RICMS/12. Aqui, os fiscais incorreram no mesmo equívoco: os dispositivos assinalados no Auto se aplicam é quando se trata de mercadorias adquiridas para serem revendidas na forma como foram compradas, havendo redução de base de cálculo na saída, mas no caso concreto, sendo o autuado um estabelecimento industrial, quando ele adquire os insumos, tendo em vista que esses insumos se destinam à produção de diversas coisas, ele não sabe, de antemão, quais as quantidades ou em que proporção os insumos adquiridos participação na elaboração de novos produtos cujas saídas ocorrerão com redução da base de cálculo. Ao se reportarem apenas ao § 1º do art. 312 do RICMS/12, os fiscais deixaram de observar as regras dos demais parágrafos. O dispositivo a ser observado neste caso não é o § 1º do art. 312 do RICMS/12, e sim o § 5º do mesmo artigo.

Isso foi alegado pelo autuado, ao sustentar que o cálculo do estorno devia ser realizado levando em conta a entrada mais recente do insumo, e os fiscais rebateram dizendo que “a ordem dos fatores não altera o produto”. Aqui não se trata de “ordem de fatores”. O que se leva em conta aqui é o tempo. Nem sempre uma mercadoria tem o mesmo preço durante todo o período fiscalizado.

Os fiscais afirmaram que não se aplicaria o critério sustentado pelo contribuinte porque, ao adquirir os insumos, suas aplicações já “são de pleno conhecidas”. Ocorre que tal raciocínio somente seria admissível se a empresa só produzisse uma coisa. Porém, como os insumos se

destinam à elaboração de vários produtos, cada insumo tem um índice de participação em cada produto final, podendo algum insumo só ser utilizado em um produto, como também pode haver insumo que só participa de um ou alguns dos produtos finais.

Outra consideração dos autuantes é de que não adotaram o critério da entrada mais recente porque se assim procedessem oneraria sobremaneira a autuação, e o dispositivo invocado pelo autuado teria sofrido modificação com o advento do RICMS/12. Quanto a esse ponto, cumpre assinalar que a fiscalização não pode optar em proceder de uma forma ou de outra visando não “onerar sobremaneira” o contribuinte. A fiscalização deve seguir a legislação, sem se preocupar em saber se assim agindo é melhor ou pior para o contribuinte. Além disso, não é verdade que o dispositivo invocado pelo autuado tivesse sofrido modificação com o advento do RICMS/12: o que antes era previsto no art. 100, § 2º, III, do RICMS/97 passou a ser previsto, literalmente, no art. 512, § 5º, II, do RICMS/12.

Também tem razão o contribuinte quanto ao segundo aspecto suscitado na defesa, ao questionar a metodologia adotada pela fiscalização para determinar o percentual do estorno, haja vista que a fiscalização encontrou um índice único, de 28,18%, para todos os insumos. É evidente que, havendo vários insumos a serem aplicados na elaboração de um produto, cada insumo tem um índice de participação no produto final. Se a empresa adquire vários insumos e fabrica vários produtos, pode haver insumos que apenas participam da fabricação de um ou alguns produtos, e não de todos. No presente caso, os fiscais calcularam um índice só para todos os insumos. Tecnicamente, essa metodologia contraria a lógica. O estorno do crédito deve levar em conta o crédito relativo a cada produto, individualmente considerado, e não de forma global.

Outra questão suscitada pelo contribuinte diz respeito à inclusão, como se fossem transferências, de mercadorias entre um setor e outro de um só estabelecimento, já que lhe foi concedido regime especial de apuração centralizada. Trata-se do Regime Especial de Apuração Centralizada concedido com base no Parecer nº 18.870/11. Se a apuração é centralizada numa mesma Inscrição Estadual, isso significa que quando uma mercadoria é remetida de um setor para outro compreendido na mesma Inscrição Estadual as mercadorias nem saem do estabelecimento nem entram nele, pois permanecem na mesma Inscrição, já que a escrituração é centralizada, e portanto os fiscais se equivocaram a considerar essas “transferências”, pois transferências não houve.

Por fim, observo que a defesa trouxe aos autos a notícia de outra decisão deste Conselho em situação semelhante relativa a esse mesmo estabelecimento, compreendendo os exercícios de 2008 e 2009. Trata-se de uma decisão da 4ª Junta, mediante o Acórdão JJF 0095-04/14, em que atuou como relator o Dr. Paulo Danilo Reis Lopes, no julgamento do item 10 do Auto de Infração nº 271330.0002/10-3. Ao apreciar o referido item 10, o Relator concluiu que a apuração do imposto era nula, e, adentrando no mérito, julgou improcedente.

No presente caso, não vou a tanto, a ponto de julgar improcedente, mas concluo que o lançamento é nulo, por falta de certeza e liquidez. A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação da ação fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova fiscalização, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar NULO o Auto de Infração nº 297515.0005/14-8, lavrado contra BRASKEM S.A.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR