

A. I. Nº - 271330.0001/11-5
AUTUADO - BRASKEM S. A.
AUTUANTES - JORGE VICTOR GRAVE E MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09.01.2018

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0161-02/17

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. A empresa não efetuava a retenção nas vendas do produto aguarrás, conforme exigência da legislação e resposta a consulta formulada. Diligência exclui as vendas para estabelecimentos que utilizam tal produto como insumo. Infração parcialmente mantida. **2. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** Tendo se constatado remessas para armazéns gerais em operações interestaduais, onde os documentos fiscais tinham destaque do imposto, no momento da venda, sendo o valor diverso daquele da remessa, plenamente possível a exigência do imposto sobre a diferença. Ajustes realizados reduzem o valor lançado. Infração mantida em parte. **3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a)** Aquisição de materiais para o Ativo Imobilizado. Desistência da defesa pelo reconhecimento e pagamento. Infração procedente. **b)** Aquisições de materiais de uso e consumo. Mantidos na autuação os produtos caracterizados como típicos materiais de uso e consumo, itens que não participam dos processos de transformação das matérias-primas. Diligência exclui os produtos que não se enquadram em tal situação. Infração parcialmente mantida. **4. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. a)** SAÍDAS SUBSEQUENTES SUBMETIDAS À REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Tendo em vista a existência de Parecer em resposta em consulta, convalidando o procedimento adotado pela autuada, além de decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal quanto a metodologia para apuração da base de cálculo a cobrança se apresenta indevida. Infração insubsistente. **b)** MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO E QUE POSTERIORMENTE FORAM OBJETO DE QUEBRA ANORMAL. Diante da não comprovação do caráter anormal das perdas, bem como equívocos na apuração da base de cálculo, não há segurança quanto à infração e o infrator a mesma seria nula. Todavia, comprovado que os percentuais se comportam dentro de parâmetros normais, não subsiste a acusação. Infração improcedente. **5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS.** O sujeito passivo não conseguiu trazer ao feito elementos consistentes que pudessem se opor ao levantamento realizado e os resultados apurados. As perdas

eventualmente ocorridas deveriam ter o devido registro fiscal diante do fato de se tratar de levantamento quantitativo de mercadorias. Infração mantida. 6. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO COM FINS DE COMERCIALIZAÇÃO. Comprovado serem devidas as parcelas lançadas, até pelo fato do contribuinte ter feito denúncia espontânea relativa a período diverso do autuado, para o mesmo produto, a infração é procedente. Utilização de pauta fiscal possui respaldo normativo. 7. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO E DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Diligência da ASTEC ajusta os valores lançados. Infração parcialmente elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 26 de dezembro de 2011 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$60.980.980,35, bem como multa nos percentuais de 60, 70% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **07.10.03**. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados no Estado. Consta a informação de que nos exercícios de 2007 a 2010 foram dadas saídas de Aguarrás Mineral (NCM 2710.11.30) sem efetuar a substituição tributária prevista no artigo 512-A, Inciso I, alínea “e” do RICMS, base de cálculo artigo 512-B no valor principal de R\$ 375.498,37, multa de 60%.

Infração 02. **03.02.05**. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos exercícios de 2008 e 2009, no total de R\$ 4.056.739,94, além da multa de 60%.

Infração 03. **01.02.01**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no valor de R\$ 856.024,01, bem como multa de 60%, no exercício de 2010.

Consta a indicação de que houve *“apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS nas aquisições de mercadorias classificadas no ativo, mas com uso alheio à atividade do Contribuinte, como mobiliário, manutenção, eletrodomésticos, eletroeletrônicos, equipamentos de segurança individual e coletiva, de obras civis, de laboratório de controle de qualidade, etc. estas n. fiscais aqui elencadas são as mesmas lançadas no AI 271330.0002/10-3 (infração 11), onde os créditos foram estornados do EXERCÍCIO DE 2006 ao EXERCÍCIO DE 2009 prosseguindo-se agora na glosa do exercício retro-citado. Assim, fica evidenciada a infração ao art. 97, inciso IV alínea “c” do RICMS/BA”*.

Infração 04. **01.05.03**. Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente proporcional da redução, no montante principal de R\$44.731.493,06, além da multa de 60%, no exercício de 2010.

De acordo com os autuantes, a empresa *“efetuiu saídas de mercadorias com redução de base, via mecanismo de ‘carga tributária’ dos produtos eteno, propeno, tolueno, buteno, orto-xileno, benzeno, com base no Dec. 11059/2008 e suas modificações, que não faz previsão de manutenção do crédito, na forma do art. 35-A em seu parágrafo único do RICMS/BA. Além dos já citados,*

também o GLP, sub-produto no processo produtivo. A ausência de estorno caracteriza infração ao art. 97, inciso I, alínea b do RICMS/BA”.

Infração 05. 04.05.01. *Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documento fiscal e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no valor principal de R\$ 6.750.055,72, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010. Multa indicada de 70%, para os exercícios de 2008 e 2009 e 100% em 2010.*

Indicam os autuantes que: *“apresentou omissão de saídas de mercadoria tributável, no caso o eteno, quando a soma do estoque inicial mais a produção mais o retorno do eteno, subtraído das saídas com nota fiscal apresentou o estoque final diverso do estoque final apresentado no Livro Registro de Inventário”.*

Infração 06. 07.15.02. *Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial referente às aquisições provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, no valor principal de R\$ 1.300.916,98, bem como multa de 60%, no período de abril a setembro de 2010.*

Consta a indicação de que *“recolheu a menor o ICMS referente à antecipação parcial do Álcool Etílico Hidratado adquirido de outras unidades da federação não signatários do Protocolo 17/04. O contribuinte adotou como base de cálculo do ICMS o valor da operação, não levando em consideração a Pauta mínima indicada na Instrução Normativa 04/2009, devendo aplicar o valor maior para a base de cálculo conforme o art. 515-D do RICMS/BA”.*

Infração 07. 01.02.02. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor principal de R\$ 1.987.173,70, no período de janeiro a dezembro de 2010, bem como multa de 60%.*

Infração 08. 06.02.01. *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, no valor principal de R\$ 393.823,95, bem como multa de 60%, para fatos verificados no período de janeiro a dezembro de 2010.*

Infração 09. 01.05.13. *Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, no valor principal de R\$ 529.254,62, multa de 60%, sendo as ocorrências lançadas para os meses de janeiro e julho de 2007, julho, setembro a dezembro de 2008.*

A empresa autuada, por intermédio de seus advogados, interpôs defesa ao lançamento (fls. 448 a 552), na qual, inicialmente, apresenta breve exposição do processo produtivo realizado no estabelecimento autuado, a Unidade de Insumos Básicos (UNIB), sendo o referido estabelecimento inserido na primeira geração da cadeia plástica, fornecendo insumos para a segunda geração, trazendo um quadro ilustrativo da cadeia plástica para melhor visualização da inserção da UNIB na cadeia econômica.

Fala ser a UNIB especialmente 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, sendo a Central de Matérias Primas Básicas composta de quatro grupos de unidades industriais assim denominadas: Unidade de Olefinas I (UO-I), Unidade de Olefinas II (UO-II), Unidade de Aromáticos I (UA-I) e Unidade de Aromáticos II (UA-II).

Além da Central de Matérias Primas Básicas, diz ser a UNIB composta de uma Central de Utilidades, constituída por um sistema de cogeração e ar comprimido, para produção de vapor e energia elétrica, dispondo de uma planta responsável (UTA) pela produção de água desmineralizada, água potável e água clarificada.

Durante os inúmeros processos produtivos desenvolvidos pela UNIB, seja através da sua Central de matérias primas ou através da Central de utilidades, são utilizados uma infinidade de insumos, reagentes, aditivos, produtos intermediários, embalagens, para obtenção do seu amplo leque de

produtos acabados, dentro das especificações técnicas de cada uma de suas plantas industriais, elabora quadro sinóptico dos principais produtos acabados industrializados pelas plantas da unidade, sendo a Central de Utilidades constituída pela Unidade Termelétrica (UTE) e pela Unidade de Tratamento de Água (UTA).

Feita essa breve recapitulação da operação da UNIB, passa a enfrentar cada uma das infrações contra si imputadas pela Fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Na primeira delas, diz ter sido lavrada a pretexto de ter a Braskem, na condição de substituta tributária, deixado de proceder ao recolhimento do ICMS nas vendas de aguarrás mineral (NCM 2710.11.30), ao entendimento de que as saídas de aguarrás estariam sujeitas ao recolhimento do ICMS em substituição tributária, com MVA de 30%, nos termos dos artigos 512-A e 512-B do RICMS/BA, respectivamente, e para proceder ao lançamento, a Fiscalização identificou todas as notas fiscais de saída e aplicou o referido MVA, subtraindo o valor do ICMS lançado a débito pela empresa.

Todavia, indicam estar a infração eivada de inconsistências, as quais maculam todo o lançamento e revelam a sua improcedência, a começar por erro no cálculo do imposto devido, uma vez que a fiscalização, quando do cálculo do lançamento, apropriou o valor do imposto lançado a débito pela empresa, reconhecendo que, apesar de não ter recolhido o ICMS no regime de antecipação, o fez no regime normal de apuração.

Por sua vez, os destinatários tomaram o crédito da entrada e, quando da venda, lançaram o imposto a débito, perfazendo a ordinária sistemática da não-cumulatividade, conforme comprovam as declarações anexas.

Lembra que este Conselho de Fazenda tem entendimento reiterado no sentido de que, se o ICMS foi recolhido pelo regime normal de apuração (o que, no caso concreto, é insofismável), é improcedente a sua cobrança por meio de lançamento de ofício.

Com efeito, se o contribuinte deixou de recolher o ICMS por substituição, mas o recolheu no momento da saída da mercadoria e, por sua vez, a operação subsequente também foi tributada, ao seu ver, não se pode falar em exigência de ICMS, posto que a obrigação fora extinta nos termos do artigo 156, I, CTN, sendo ilegítima a cobrança do imposto, assim como da própria multa aplicada, posto que não se pode falar em descumprimento de obrigação tributária.

Verifica não ter a fiscalização buscado identificar como se comportou a cadeia do produto, pois, se o tivesse feito, perceberia que, apesar de o imposto não ter sido recolhido em substituição, o foi pelo regime normal de apuração por toda a cadeia (leia-se, empresa autuada e seus destinatários).

Os recolhimentos dos destinatários não só servem como comprovação da extinção da obrigação tributária e ausência de prejuízo ao Erário, como também configuram créditos de ICMS que deveriam ter sido levados em conta pela Fiscalização para o cálculo da infração, uma vez que a norma de substituição para frente, como é a do artigo 512-A, do RICMS/BA, tem por objetivo antecipar o recolhimento do ICMS que seria devido pelo restante da cadeia, diga-se, nas operações subsequentes.

Por decorrência, se tivesse procedido ao recolhimento em substituição, o destinatário não apuraria crédito na entrada e nem se debitaria na saída, uma vez que o imposto atinente à saída já teria sido recolhido, realizando cálculo de exemplo em que os destinatários operaram as suas saídas com uma margem de lucro de 30% sobre o valor das entradas, o Estado da Bahia acabaria por arrecadar integralmente o ICMS que seria devido na cadeia.

Por outro lado, caso a margem de lucro efetiva fosse inferior a 30%, ainda assim não se justificaria o lançamento, seja pela extinção da obrigação tributária (como visto acima), seja porque a substituição é uma técnica de arrecadação que não pode prevalecer à realidade (diga-se, se o recolhimento se deu com base no efetivo valor da operação, não se pode querer exigir imposto com base em uma ficção que prejudica o contribuinte).

Todavia, caso se entendesse que mesmo com o recolhimento regular ainda haveria de se exigir ICMS da Braskem, o que se admite apenas por hipótese, a apuração feita pela fiscalização está equivocada.

A fiscalização utilizou a seguinte fórmula:

Base Cálculo	ICMS	BC_ST	Val_St
Representa a real base de cálculo do Imposto, diga-se, o valor da operação.	Representa o valor do imposto devido na operação, que é alcançado pela aplicação da alíquota interna (17%) sobre o valor da Base de cálculo.	Representa a base de cálculo do ICMS para a substituição, alcançada pela aplicação da MVA de 30% sobre o valor da base de cálculo.	Representa o valor que supostamente deixou de ser recolhido na cadeia, alcançado pela aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da substituição e subtraído o valor do ICMS lançado a débito.

Pontua que para alcançar o valor que supostamente deixou de ser recolhido na cadeia da aguarrás, deveria ter considerado, também, o valor do ICMS recolhido quando da saída promovida pelos destinatários, sob pena de haver um inconcebível excesso de arrecadação por parte do Erário Estadual.

Isto porque, a substituição para frente é uma técnica de arrecadação, cuja aplicação deve sempre buscar proximidade com a realidade. A MVA deve sempre buscar proximidade com as praticas de mercado, a fim de que a técnica de arrecadação se torne legítima e a cadeia não seja prejudicada.

Desta forma, frisa que o ICMS recolhido pelo substituto tributário, na espécie a Braskem, deve corresponder a todo o ICMS incidente na cadeia. É ilógico e ilegal, portanto, exigir que a Braskem recolha integralmente o ICMS apurado com MVA, já que os seus destinatários também recolheram ICMS nas saídas, e no regime normal de apuração vende a aguarrás para o destinatário e recolhe o ICMS devido em razão da operação de venda.

Por sua vez, o destinatário ao receber a aguarrás registra a sua entrada e se credita do valor do ICMS destacado. Posteriormente, quando da revenda ao consumidor final (ou mesmo a um outro integrante da cadeia), o destinatário apura o ICMS incidente na operação e se debita deste valor.

Salienta que no regime de substituição, a Braskem vende a aguarrás para o destinatário e adiciona na base de cálculo do ICMS um percentual de 30%, correspondente à MVA (margem de valor agregado). O ICMS recolhido sobre esta margem é justamente o ICMS que seria devido pelo destinatário quando da revenda.

Neste ínterim, assevera que no destinatário ao receber a aguarrás e registrar a sua entrada não se credita do valor do ICMS pago pela Braskem. Por outro lado, quando da revenda ao consumidor final (ou mesmo a um outro revendedor), o destinatário não se submete à tributação do ICMS.

Assim, observa que o total do ICMS devido pela cadeia corresponde ao valor do ICMS pago pela empresa, apurado pelo valor da saída acrescido de 30%.

No caso concreto o que se está exigindo é que a Braskem recolha ICMS com base em uma MVA, não obstante os valores já arrecadados pelo Estado em razão dos recolhimentos feitos pelos destinatários da aguarrás!

Este cálculo (de quanto foi efetivamente recolhido na cadeia) é fundamental, ainda, para exclusão da multa aplicada, já que não se pode exigir multa sobre valores efetivamente recolhidos.

Destarte, entende ser indiscutível que o cômputo do imposto se deu de forma indevida, por não ter levado em consideração os recolhimentos de ICMS procedidos pelos destinatários da Braskem, de modo que, caso não se acolha a total nulidade do lançamento, ou mesmo a sua improcedência, há de se determinar que seja refeita a base, agora computando o valor do ICMS pago por toda a cadeia (Braskem e destinatários) e não apenas o ICMS pago.

Aborda, a seguir, a não aplicação da antecipação às operações de venda de aguarrás (NCM 2710.11.30) e a nulidade do lançamento, uma vez que a autuação se ampara, basicamente, no

artigo 512-A, do RICMS/BA, norma que sofreu sucessivas alterações, por ser aquela que supostamente determinava que a Braskem procedesse à retenção do ICMS em substituição.

Verifica que a Fiscalização não observou que a substituição, relativamente à aguarrás, só se aplicava em hipóteses em que fosse vendida “*para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos*”, nem fez, ao que parece, quaisquer verificações *in loco*, o que pode ter lhe induzido à uma interpretação equivocada do correto regime jurídico das operações fiscalizadas.

Explica ter a aguarrás diversas aplicações, especialmente na indústria de tintas e solventes. Com efeito, a aplicação da norma constante do artigo 512-A, só se dava em operações pontuais, quando a aguarrás era vendida enquanto combustível. Neste sentido invoca Parecer da DITRI a respeito da matéria (2.187/2009), copiando sua Ementa.

Aponta que da análise das operações fiscalizadas, nos termos das declarações que anexa, terem os destinatários se utilizado da aguarrás enquanto insumo de thinner e solventes ou a revenderam para tal finalidade, e nesse contexto, devem ser expurgadas as notas fiscais de saídas para os destinatários Coremal, Petrolusa e IQ Soluções & Química, tendo em vista que não foram vendidas sujeitas ao regime de substituição tributária.

Em relação à infração 02, anota que foi aduzido erro na apuração da base de cálculo das remessas, sem, contudo, esclarecer com maior cuidado o que de fato está errado, pontuando que da leitura da autuação e da análise da planilha que lhe suporta (Anexo II), não é possível entender o que se está cobrando, ou mesmo qual foi a sua conduta praticada que deu azo ao lançamento.

Afirma ser a única coisa que é possível depreender da autuação é que, no citado Anexo II, a fiscalização comparou o valor das operações fiscalizadas com as saídas em geral e lançou o ICMS com base na diferença das bases de cálculo, sem, contudo, justificar a razão da sua atuação, não estando a infração clara, muito menos a sua razão de ser, e para se ter uma idéia da fragilidade da mesma, são citados apenas dois dispositivos legais como supedâneo do lançamento (artigos 56 e 124, I, RICMS/BA), sem, sequer esclarecer, por exemplo, em que hipótese do artigo 56 estaria enquadrada a autuação, não se buscando identificar qual a espécie de remessa que estava sendo fiscalizada, para fazer a sua correta análise nos termos do artigo 673 e seguintes do RICMS/BA, exemplificando que não houve o cuidado de saber se as operações estão albergadas por alguma espécie de diferimento ou de desoneração fiscal, e a única coisa que se depreende da autuação são dúvidas, tais como o motivo da incorreção na base de cálculo, o critério para a correta definição da base de cálculo na espécie, qual a vedação que operações comerciais distintas possuam variação de preço, especialmente considerando-se que são direcionadas a destinatários distintos, cujas negociações também são distintas e ocorridas em datas distantes, e se o valor das operações autuadas está abaixo do “preço de custo” das mercadorias, e qual seria ele.

Garante que a fiscalização sequer buscou o valor das vendas dos produtos remetidos para armazenagem, para saber, por exemplo, se o valor que consta da nota fiscal de remessa é igual ao valor de venda, e da análise da planilha apresentada pela fiscalização, percebe que existem preços cujas diferenças não são representativas, no caso do orto-xileno inferior a 1%, conforme demonstrativo abaixo:

PRODUTO	Média Percentual
P080-ORTO-XILENO	0,74%
P102-XILENO MISTO	3,78%
P110-SOLVENTE AB9	6,73%
P409-TOLUENO	7,62%
P901-AGUAR. MINERAL	2,02%

Além disso, para os produtos cujas diferenças são mais relevantes, a fiscalização considerou operações ocorridas com meses de diferença, em um período de crise cujo preço da nafta variava absurdamente de um mês para outro, situações que, por óbvio justificam a discrepância na diferença de preços, conforme a seguinte tabela:

PRODUTO	REMESSAS FISCALIZADAS		SAÍDAS UTILIZADAS COMO PARÂMETRO	
	Data	Nota Fiscal	Data	Nota Fiscal
P455	17-nov-08	379503	01-out-08	376975
P455	28-nov-08	380093	01-out-08	376975
P455	15-dez-08	380981	01-out-08	376975
P455	12-jan-09	2308	01-out-08	376975
P455	27-jan-09	3154	01-out-08	376975
P455	13-fev-09	4382	01-out-08	376975
P455	24-fev-09	4899	01-out-08	376975
P455	08-mar-09	5732	01-out-08	376975
P455	27-mar-09	6995	01-out-08	376975
P455	07-abr-09	7632	01-out-08	376975
P455	29-abr-09	8824	28-abr-09	8789
P455	13-mai-09	9696	28-abr-09	8789
P455	19-mai-09	10042	28-abr-09	8789
P455	12-jun-09	11765	28-abr-09	8789

PRODUTO	REMESSAS FISCALIZADAS		SAÍDAS UTILIZADAS COMO PARÂMETRO	
	Data	Nota Fiscal	Data	Nota Fiscal
P390	03-nov-08	378775	27-out-08	378358
P390	04-mai-09	9162	19-fev-09	4756
P390	07-jun-09	11375	19-fev-09	4756
P390	26-jul-09	14267	19-fev-09	4756
P390	01-set-09	16829	19-fev-09	4756
P390	13-out-09	19721	19-fev-09	4756
P390	23-nov-09	22697	19-fev-09	4756

Ressalta que não se pode admitir/prosseguir com uma cobrança cuja existência sequer é justificável. Assim, não estando clara a razão de ser do lançamento, não há outro desfecho possível que não o reconhecimento da sua nulidade, por não conferir o mínimo de certeza necessária ao lançamento, até pelo fato da fiscalização não ter atentado para que as operações de remessas de mercadorias destinam-se a armazém geral situado em outra unidade da Federação.

Esclarece que nas operações fiscalizadas, a sistemática é a seguinte: remete produtos para o armazém geral, no qual as mercadorias ficarão armazenadas até que sejam vendidas; em paralelo ao armazenamento comercializa as referidas mercadorias e a mercadoria é remetida aos destinatários pelo armazém geral.

Assevera que a “operação de circulação de mercadorias” que autoriza a incidência do ICMS, nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal, é aquela realizada entre ela e o destinatário da mercadoria, sendo a sua relação com o armazém geral uma contratação típica/específica, mas a propriedade jurídica das mercadorias, até então, ainda é da empresa que só se transfere quando da sua venda ao destinatário, trazendo ao amparo decisões das Cortes Superiores do país.

Desta forma, não obstante se esteja discutindo a correta base de cálculo, pontua que sequer haveria de se falar na incidência do ICMS nas operações fiscalizadas, quiçá em exigir ICMS além daquilo que já foi pago. É por isto, inclusive, que se fazia imperioso à fiscalização que cotejasse as vendas atreladas às notas fiscais de remessa para armazenagem autuadas, e de todo modo, não bastasse a sua nulidade, a presente infração também é improcedente, pela ausência de fato que se assemelhe à materialidade do ICMS e, por consequência, que autorize a sua incidência.

Para a infração 03, menciona que todas as glosas promovidas pela fiscalização são referentes a créditos registrados no seu ativo fixo. Alega a fiscalização que os bens são empregados em uso alheio à atividade do contribuinte, como mobiliário, manutenção, eletrodomésticos, eletroeletrônicos, equipamentos de segurança individual e coletiva, obras civis, laboratório de controle de qualidade, dentre outros.

Com a devida vênia, diz ser a autuação frágil, vez que o ativo imobilizado, cujo crédito se discute, foi adquirido para compor o parque fabril da UNIB, em virtude da implementação de projetos de modernização e ampliação, no período compreendido entre 2006 e 2009, e nesse período, imbuída da filosofia de seus acionistas de sempre buscar o desenvolvimento sustentável, inaugurou duas unidades de ETBE que integram a UNIB, agregando valor aos seus produtos petroquímicos e à indústria baiana, sendo a inauguração dessas duas unidades produtivas na Bahia fruto de um investimento total de aproximadamente R\$ 100 milhões.

Nos fatos geradores autuados, a planta de ETBE da UNIB adquiriu diversos equipamentos, dentre eles, novos reatores primários, secundários, colunas de lavagem, bombas d'água, trocadores (conforme notas fiscais 13307, 13028, 13027, 13027, 12945, 19933, 1006, 5105, 13160, 13445, 13382, 13535, 13692, 13778, 13850, 13897, 632949, 14032, 1381, 5332), e nesse contexto, a descrição dos bens abaixo e correlatos projetos reforçam a essencialidade dos mesmos às atividades desenvolvidas pela planta de ETBE da UNIB, descrevendo-as.

Destaca, ainda, além dos investimentos nas novas plantas de ETBE, ter o projeto 600402 como principal objetivo melhorar a eficiência produtiva da planta de Olefinas I (UO-I), responsável pela produção de etileno (conforme Nota Fiscais 13308, 13221, 12820, 12735, 12670, 12582, 12639, 11398, 267, 266, 253, 13383, 13446), tendo sido substituídos ou modificados diversos equipamentos, dentre eles, Torres de Soda Caustica, Pré-Aquecedores de Nafta, Geradores de Vapor de Diluição de Óleo Quench, na forma do breve descritivo do projeto 600402.

Observa que outra falha da fiscalização em relação a um bem que está intrinsecamente ligado ao processo produtivo da UNIB foi a Nota Fiscal 339 do equipamento "Espectrômetro", Projeto 60058, que compõe o sistema de detecção de gases da UNIB, sendo essencial e imprescindível à regular operação das plantas.

Destaca, ainda, outros projetos, discordando, inclusive, da pretensão dos autuantes ao negarem o crédito fiscal relacionado à aquisição de equipamentos do Laboratório de Controle de Qualidade. Referidos equipamentos são essenciais à operação da UNIB, descrevendo a mesma.

Requer a juntada de arquivo digital com a descrição dos projetos questionados pela fiscalização, mencionados no curso da presente impugnação, abordando que o direito ao crédito de ICMS está garantido constitucionalmente, como decorrência da regra da não cumulatividade, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso I da CF/88

Da mesma forma, a legislação infraconstitucional reconhece o direito de crédito na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996, e por fim, o RICMS/BA também garante o direito de crédito nos casos de bens adquiridos para o ativo imobilizado, nos termos do artigo 93, V, alínea "a", transcrita.

Garante ter apresentado a descrição dos produtos glosados, comprovando a destinação dos mesmos para manutenção das atividades do estabelecimento, e demonstrará ao longo da instrução processual a essencialidade dos bens, vinculados diretamente ao processo produtivo da

planta, restando evidente o direito da Impugnante à manutenção dos créditos de ICMS relativos aos bens registrados no ativo fixo e questionados pela fiscalização.

Finalmente, requer seja procedida diligência fiscal, nos termos do disposto nos artigos 123, § 3º e 145 do RPAF, a fim de apurar a destinação dos bens glosados, na qual sem dúvida restará demonstrado o equívoco cometido pela fiscalização, apresentando quesitação.

Rememora que a infração 04 está fundamentada na falta de estorno proporcional de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, e segundo a acusação fiscal, a falta de estorno refere-se às saídas de eteno, propeno, tolueno, orto-xileno, GLP e benzeno com redução da base de cálculo, sem previsão de manutenção do crédito, e que a análise da presente infração exige o enfrentamento do contexto normativo que envolve as operações objeto de autuação.

Aborda ter o Decreto Estadual 11.059/2008 sido editado com o único propósito de fomentar a indústria plástica baiana, especialmente as indústrias petroquímicas de 1ª e 2ª geração, destacando-se as seguintes mudanças: redução da base de cálculo do ICMS na operação interna com nafta que resultasse numa carga tributária mínima de 11,75%, quando destinada à contribuinte que a utilizasse na produção de produtos petroquímicos básicos (artigo 2º, já revogado), a previsão expressa de manutenção do crédito relativo às entradas de nafta cujas saídas seriam beneficiadas pela redução de base de cálculo (§ 3º do artigo 2º, já revogado), e a redução da base de cálculo do ICMS nas operações internas com eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno, de forma que a carga tributária incidente correspondente a 12% (artigo 4º, ainda vigente).

Lembra de ter posteriormente, sido incorporado à legislação o Decreto 11.807/2009 que estabeleceu o seguinte regime jurídico relativo às operações com a nafta: redução da base de cálculo do ICMS na operação interna com nafta destinada à contribuinte que a utilizasse na produção de produtos químicos básicos, de forma que a carga tributária incidente correspondesse a:

10% nas operações realizadas até março de 2010;

8% nas operações realizadas de abril a setembro de 2010;

5,5% nas operações internas realizadas de outubro de 2010 a março de 2011;

Diferimento para etapa subsequente a partir de maio de 2011;

Fala ter se buscado a redução da carga tributária incidente desde a principal matéria-prima (nafta) até os produtos da segunda geração (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno), visando a consolidação da indústria petroquímica baiana, bem como a manutenção da competitividade dentro do país e no mercado internacional, e nesse contexto, no exercício de 2010 (objeto da autuação) utilizava a redução da base de cálculo, tanto nas aquisições de nafta como nas saídas de seus produtos industrializados.

Entretanto, a fiscalização, pressupondo não haver previsão expressa de manutenção do crédito, procedeu ao estorno de parte dos créditos apropriados, supostamente creditados à alíquota de 17%, e tal postura acabou por distorcer todo o contexto normativo de reestruturação da cadeia petroquímica, tornando a operação ainda mais deficitária, conforme se demonstrará adiante.

Aborda, a seguir, que a quantificação do crédito tributário está refletida no Anexo V do Auto de Infração, mediante a adoção dos seguintes critérios:

Se apurou as operações de saídas tributadas com base no Livro Registro de Apuração do ICMS (Anexo IV-E), sendo levantado o total das saídas, mês a mês, dos produtos com redução de base de cálculo (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno) - Anexo IV-D, em seguida, verificou qual o percentual representativo das operações com redução de base em relação ao total das saídas tributadas (Anexo IV-C), tendo em paralelo, se apurado o total dos créditos fiscais de ICMS apropriados, colhidos no Livro Registro de Apuração do ICMS (Anexos IV-A e IV-B), para em seguida, se aplicado o percentual resultante

do item “c” sobre o total de créditos apropriados no mês (item “d”), presumindo o total de crédito apropriado para industrialização de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno - Anexo IV.

Finalmente, após presumir, mês a mês, o crédito relativo as saídas com redução de base de cálculo, procedeu ao estorno proporcional do crédito, mediante a utilização do percentual de 29,41% (igual a 5% dividido por 17%, considerando que as saídas se realizaram com carga de 12%) - Anexo IV, sendo o entendimento do método utilizado para quantificação do crédito tributário de suma importância para o deslinde da presente infração.

Menciona estar a presente infração alicerçada no artigo 35-A do RICMS/BA que estabelecia como regra geral o *estorno proporcional dos créditos relativos a mercadoria entrada no estabelecimento para consumo em processo de industrialização quando a saída do produto resultante foi beneficiada com a redução*.

Entretanto, frisa que o parágrafo único do referido dispositivo veiculava a seguinte ressalva: “*Para efeito deste artigo, deverá ser observado, quando estabelecido, o limite de carga tributária e as disposições expressas de manutenção de crédito.*”

Portanto, a seu ver, não se aplica a regra geral de estorno proporcional do crédito quando houver impacto no limite de carga tributária, e conforme narrado anteriormente, a fiscalização procedeu ao estorno proporcional mediante a utilização do percentual de 29,41% do crédito total apropriado, obtido a partir da divisão do suposto excesso (5%) pela alíquota geral de 17%, considerando que as saídas tiveram suposto “benefício” equivalente a 12%.

Entretanto, a fiscalização restringiu-se na análise das saídas, não considerando que o principal insumo utilizado para produção de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno é a nafta, a qual também está sujeita a redução de base de cálculo, nos termos do Decreto 11.807/2009, de forma que a carga tributária incidente correspondesse a 10% de janeiro a março de 2010; 8% de abril a setembro de 2010 e 5,5% de outubro a dezembro de 2010.

Portanto, diz ter o procedimento adotado pela fiscalização afrontado o limite de carga tributária aplicável à nafta, pois, ao exigir o estorno proporcional equivalente a 29,41%, acabou por aumentar a carga tributária prevista no artigo 1º do Decreto 11.807/2009, violando o quanto disposto no parágrafo único do artigo 35 do RICMS/BA.

Assim, a pretensão da fiscalização implicará, no seu ponto de vista, em dois efeitos negativos, sem qualquer amparo legal, quais sejam o aumento da carga tributária incidente nas aquisições de nafta, principal insumo da Impugnante, mediante a exigência de estorno equivalente a 29,41% do crédito, contrariando o parágrafo único do artigo 35-A do RICMS/BA, e o aumento da carga fiscal nas saídas de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno, contrariando o propósito das alterações legislativas na cadeia produtiva, sendo impositiva a manutenção integral dos créditos relativos às aquisições de nafta, empregada na industrialização do eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno.

De outro lado, sem prejuízo da manutenção integral dos créditos relativos às aquisições de nafta, enfrenta o artigo 100, II, do RICMS/BA, invocado pela fiscalização para legitimar o lançamento, aduzindo que não adquire os referidos produtos e depois promove a saída subsequente com redução de base de cálculo, e sim, adquire bens e mercadorias, especialmente a nafta, que, submetidos ao processo de industrialização, resultam no eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno.

Para a hipótese específica de industrialização vê como aplicável tão-somente o artigo 100, III, do RICMS, todavia o referido dispositivo exige o estorno do crédito apenas quando a operação subsequente com o produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, sem mencionar a redução da base de cálculo.

Portanto, entende que a hipótese prevista no inciso II não se encaixa na operação praticada, razão pela qual se impõe a manutenção dos créditos relativos às saídas de produtos petroquímicos beneficiados pela redução de base de cálculo, uma vez que a fiscalização não utilizou a metodologia correta para apuração do estorno proporcional, pois deveria ter investigado as entradas de bens e mercadorias efetivamente utilizados para industrialização de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, e em seguida, procederia ao estorno proporcional dos bens e mercadorias, cujos créditos mostraram-se superiores à alíquota de 12%, tendo, entretanto, optado pela presunção do crédito apropriado, a partir de percentual obtido com base nas saídas mensais dos produtos com redução de base de cálculo.

Aduz não refletir essa metodologia, com precisão, o total dos créditos apropriados para industrialização de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, o que macula a certeza e liquidez do lançamento.

Fala ser a base utilizada pela fiscalização para o cálculo do estorno proporcional (Anexo IV) não condizente com os bens e mercadorias efetivamente empregados no processo de industrialização de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno.

Em relação ao CFOP 3.101 (compras para industrialização) aponta ter a fiscalização adotado o seguinte procedimento no Anexo IV-A:

Indicou o total do crédito apropriado no CFOP 3.101 no livro Registro de Apuração do ICMS no valor de R\$ 42.441.619,43 (março de 2010);

Em seguida, identificou o total dos estornos apropriados na Apuração do ICMS no valor de R\$41.841.235,56 (março de 2010);

Finalmente, relacionou no Anexo IV-A, para fins de cálculo do estorno proporcional, apenas a diferença de R\$ 600.383,87 (março de 2010).

Diz ter esse critério sido utilizado nas competências de março, abril, maio, junho, novembro e dezembro de 2010, ao passo que nas demais competências a fiscalização não apurou qualquer valor no CFOP 3.101, tendo em vista que houve estorno integral, destacando que todos os estornos lançados no Livro Registro de Apuração do ICMS relativos ao CFOP 3.101 referem-se às entradas de nafta importada.

Assim, em relação ao CFOP 3.101 aponta ter a fiscalização apurado corretamente a base para o cálculo do estorno proporcional, tendo em vista que considerou os estornos lançados no livro Registro de Apuração do ICMS.

Entretanto, entende ter a fiscalização se omitido em relação às aquisições de nafta no mercado interno registradas no CFOP 1.101, aumentando indevidamente a base para o cálculo do estorno proporcional, isso diante do fato da nafta ser adquirida com redução de base de cálculo, nos termos do Decreto 11.807/2009, de forma que a carga tributária incidente, à época, correspondesse a 10% de janeiro a março de 2010, 8% de abril a setembro de 2010 e 5,5% de outubro a dezembro de 2010, não podendo a nafta adquirida no mercado interno ser considerada na base para o cálculo do estorno proporcional, sob pena de elevação da carga tributária prevista na legislação.

Traz demonstrativo apontando valores, caso sejam excluídos os créditos relativos às aquisições de nafta no CFOP 1.101, onde haverá substancial redução do crédito tributário apurado:

	ICMS	Razão	Crédito	ICMS a
	Creditado	Saídas Int 12%	Apropriado	Estornar
	A	B	C = A x B	D = C x 0,294117
Jan/10	6.687.799,50	0,288622	1.930.243,79	567.717,51
Fev/10	7.355.378,11	0,316701	2.329.455,60	685.132,49
Mar/10	7.887.836,27	0,356678	2.813.414,48	827.473,03
Abr/10	9.185.255,81	0,387538	3.559.631,69	1.046.948,19
Mai/10	7.526.501,09	0,291904	2.197.017,01	646.180,05

Jun/10	6.917.809,83	0,345900	2.392.872,20	703.784,39
Jul/10	7.970.981,08	0,369602	2.946.088,60	866.494,74
Ago/10	8.982.008,87	0,344207	3.091.672,61	909.313,47
Set/10	7.276.548,20	0,091629	666.741,41	196.099,98
Out/10	7.163.921,87	0,387760	2.777.879,65	817.021,63
Nov/10	9.054.098,53	0,222236	2.012.147,53	591.806,79
Dez/10	7.154.601,35	0,285997	2.046.197,23	601.821,39
	93.162.740,51			8.459.793,68

Observa que não se discute “efeito financeiro” no presente tópico, pois tanto as aquisições de nafta, principal insumo da UNIB, quanto nas saídas de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno, há utilização do mesmo regime jurídico, qual seja “redução da base de cálculo”.

Esclarece que o cálculo promovido pela fiscalização deveria ter se pautado apenas nos bens e mercadorias adquiridos com alíquota superior a 12%, evitando prejuízo ao Erário, mediante acumulação indevida de saldo credor, omissão que trouxe severas distorções na apuração do crédito tributário, e ao concluir pela necessidade de estorno proporcional do crédito, a fiscalização deveria ter buscado a efetiva entrada (crédito) de bens e mercadorias utilizados para industrialização de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno.

Todavia, assevera não ter sido essa a opção utilizada pela fiscalização que optou pela presunção do crédito apropriado, método que não considerou todas as variáveis inerentes ao processo produtivo da UNIB, fulminando a higidez do trabalho fiscal, e para subsidiar suas alegações relaciona os créditos escriturados nas aquisições de nafta no mercado interno (2010), cujos valores podem ser confirmados nos arquivos eletrônicos regularmente transmitidos pela empresa:

Competência	Crédito NAFTA (1.101)
Janeiro/10	26.308.612,12
Fevereiro/10	23.502.771,36
Março/10	32.528.355,03
Abril/10	17.824.858,35
Maior/10	34.589.179,59
Junho/10	30.658.598,29
Julho/10	34.110.547,44
Agosto/10	24.131.193,25
Setembro/10	31.520.899,15
Outubro/10	20.080.418,38
Novembro/10	15.849.756,57
Dezembro/10	12.220.109,54

Sustenta terem tais créditos relativos às aquisições de nafta, sido creditados à razão das alíquotas previstas à época, pelo que se mostra injustificada a exigência de estorno proporcional sobre referidos valores, observando que a nafta não é empregada apenas na produção de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno, mas de todos os produtos industrializados pela UNIB.

Para recomposição dos valores, procedeu tão-somente a exclusão do crédito relativo às aquisições de nafta no mercado interno (com redução de base de cálculo), preservando todos os outros CFOPs relacionados pela fiscalização no Anexo IV-A.

Verifica que neste anexo, a fiscalização considerou diversas operações não relacionadas com a com atividade fim, tais como uso e consumo e ativo imobilizado, e se a fiscalização optou por identificar a proporção das saídas com redução de base de cálculo, deveria ter aplicado tal percentual apenas sobre os créditos relativos a bens e mercadorias empregados na atividade fim para fins de estorno proporcional, todavia, após análise do Anexo IV-A, verificou que foram arrolados créditos não relacionados com a atividade fim (imobilizado/uso e consumo), simples devolução (depósito/armazém) ou de natureza distinta (comercialização), conforme planilha sintética detalhada que apresenta.

jan/10

CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	3.166.427,81	3.166.427,81	538.292,73
2,557	6.915,67	68.578,26	4.800,48
2,906	10.310.535,23	10.310.535,23	1.237.264,21

fev/10

CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	4.267.076,07	4.267.076,07	725.402,94
2,906	6.569.764,87	6.569.764,87	788.371,79

mar/10

CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	3.499.184,28	3.499.184,28	594.861,31
2,557	217,06	3.100,85	217,06

abr/10

CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	4.577.081,95	4.577.081,95	778.103,89
2,906	14.784.666,66	14.784.666,66	2.236.498,69

mai/10

CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	3.964.454,95	3.964.454,95	673.957,34
1,557	247.346,46	137.976,24	23.455,96
2,557	2.514,83	2.514,83	176,04
2,906	6.728.965,76	6.728.965,76	807.475,90

jun/10

CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	4.363.406,08	4.363.406,08	741.779,04
2,906	7.680.171,20	7.680.171,20	921.620,55

jul/10			
CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	4.501.467,53	4.501.467,53	765.249,49
2,906	2.935.768,28	2.935.768,28	352.292,19

ago/10			
CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	4.718.710,83	4.718.710,83	802.180,85
1,556	1.344.567,94	1.807,46	307,26
2,557	6.092,51	5.245,95	502,58
2,906	3.681.234,92	3.681.234,92	441.748,19
set/10			
CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	4.180.413,36	4.180.413,36	710.670,29
1,906	8.357.219,77	57.636,43	6.916,37
2,557	13.940,68	13.940,68	975,85
2,906	6.563.830,17	6.563.830,17	933.271,31

out/10			
CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	4.011.593,34	4.011.593,34	681.970,89
2,557	70.646,49	67.471,43	5.159,72
2,906	5.915.154,00	5.915.154,00	709.818,49

nov/10			
CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	2.332.898,36	2.332.898,36	396.592,73
2,551	6.941.455,68	49.760,24	3.483,22
2,553	9.677,25	7.204,33	504,3
2,557	31.925,62	26.668,26	1.935,36
2,906	10.039.664,80	10.039.664,80	1.204.759,77

dez/10			
CFOP	Valor Contábil	Base Cálculo	ICMS Creditado
1,152	894.961,93	894.961,93	152.143,53
2,102	1.216.455,09	1.216.455,09	85.151,86
2,557	94.961,41	69.176,14	8.301,12
2,906	1.079.310,81	1.079.310,81	129.517,30

Enumera a natureza das operações sob referência:

CFOP 1.152: Transferência para comercialização;

CFOP 2.102: Compra para comercialização

CFOP 1.556: Compra de material para uso ou consumo;

CFOP 1.557: Transferência de material para uso ou consumo

CFOP 2.557: Transferência de material para uso ou consumo;

CFOP 1.906: Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral;

CFOP 2.906: retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral;

CFOP 2.551: Compra de bem para o ativo imobilizado;

CFOP 2.553: Devolução de venda de bem do ativo imobilizado;

Garante que os créditos em questão não podem ser considerados para o cálculo do estorno proporcional relativo à saída de produtos com redução de base de cálculo, devendo ser expurgados do levantamento, e seu respectivo Anexo IV-A e da mesma forma, aponta que no Anexo IV-B (outros créditos), se verifica a inclusão de valores que entende devem ser expurgados no presente julgamento, tal como apontado na tabela.

	V. Creditado
	A
jan/10	
ICMS S/ COMPRAS DE ATIVO IMOBILIZADO E DIF. ALÍQUOTA 1/48	562.096,72
fev/10	
ICMS S/ COMPRAS DE ATIVO IMOBILIZADO E DIF. ALÍQUOTA 1/48	546.716,82
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTAR E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	1.243.158,12
mar/10	
ICMS S/COMPRAS DE ATIVO IMOBILIZADO E DIF. ALÍQUOTA 1/48	546.220,93
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTAR E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	737.067,76
abr/10	
ICMS S/COMPRAS DE ATIVO IMOBILIZADO E DIF. ALÍQUOTA 1/48	547.084,90
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLETO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	483.140,94
mai/10	
ICMS COMPRAS ATIVO IMOBILIZADO E DIFERENCIAL ALIQUOTA	557.872,62
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTO + ST	559.662,19
jun/10	
ICMS COMPRAS ATIVO IMOBILIZADO E DIFERENCIAL ALIQUOTA	543.083,73
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTO + ST	642.847,31
jul/10	
ICMS COMPRAS ATIVO IMOBILIZADO E DIFERENCIAL ALIQUOTA	561.624,42
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTO + ST	570.245,67
ago/10	
ICMS COMPRAS ATIVO IMOBILIZADO E DIFERENCIAL ALIQUOTA	538.583,72
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTO + ST	638.375,45
set/10	
ICMS COMPRAS ATIVO IMOBILIZADO E DIFERENCIAL ALIQUOTA	537.955,39
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTO + ST	946.708,07
out/10	
ICMS s/1/48 Compras Ativo Imobilizado e dif.aliq	611.886,34
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTO + ST	869.804,34
nov/10	
ICMS s/1/48 Compras Ativo Imobilizado e dif.aliq.	554.200,57
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTO + ST	549.974,42
dez/10	
ICMS s/1/48 Compras Ativo Imobilizado e dif.aliq	521.281,96
ICMS ANT ALCOOL HIDRATADO COMPLEMENTO + ST	6.605,32

Anota que o ICMS creditado em razão de compras destinadas ao ativo imobilizado não tem qualquer relação com a atividade fim para fins de estorno proporcional, e o crédito de ICMS (substituição tributária) relativo as aquisições de Álcool Etílico Hidratado não tem qualquer relação com o processo produtivo de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno.

Afirma que o referido produto é empregado, exclusivamente, para produção do ETBE (Éter etil-terc-butílico), sendo integralmente exportado pela UNIB. Assim, tendo em vista que o produto

empregado é integralmente exportado, não há de se considerar referidos créditos para fins de estorno e nessa esteira de raciocínio, a metodologia utilizada pela fiscalização aumentou indevidamente o ICMS a estornar, incluindo variáveis sem qualquer relação com o processo de industrialização dos referidos produtos.

Finalmente, pontua que diante do lançamento perpetrado, a fiscalização deveria ter promovido outros ajustes no cálculo do estorno proporcional dos créditos, uma vez que nas infrações 01, 02, 05, 06, 08 promoveu a exigência de crédito tributário a título de ICMS não recolhido pela empresa, e dentro da metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização, quanto maior o total de débitos, menor será o percentual de estorno proporcional.

Assim, no seu ponto de vista, a fiscalização deveria ter incluído no “Anexo IV-E” os débitos de ICMS apurados no curso da fiscalização, sob pena de distorção do percentual obtido, violando o princípio da legalidade.

Da mesma forma, nas infrações 03 e 07 afirma ter a fiscalização procedido a exigência de crédito fiscal de ICMS aproveitado indevidamente. Dentro da metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização, quanto menor o crédito de ICMS, menor será o percentual de estorno proporcional.

Assim, sob tal ótica, a fiscalização deveria ter excluído nos Anexos IV-A e IV-B os créditos de ICMS glosados no curso da fiscalização, sob pena de distorção do percentual obtido e caso a fiscalização tivesse procedido ao estorno proporcional, mediante a verificação dos bens e mercadorias efetivamente empregados na industrialização de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, não teria incorrido nesse equívoco, o que comprometeu todo trabalho fiscal.

Fala em seguida, acerca do fato de que o cálculo elaborado pela fiscalização possui impropriedades na apuração do débito de ICMS relativo às saídas.

A fiscalização, de acordo com seu raciocínio, calculou o estorno proporcional mediante percentual das saídas com redução de base de cálculo de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, conforme Anexos, tendo os autuantes levantado o total das saídas dos produtos com redução de base de cálculo, e em seguida, verificado qual o percentual representativo das operações com redução de base em relação ao total das saídas, entretanto, sem qualquer justificativa, a fiscalização não considerou o total das saídas registradas no Registro de Apuração do ICMS para o cálculo do percentual, conforme demonstrativo:

	Saídas	Saídas
	Fiscalização	RICMS
jan/10	614.570.780,24	775.822.657,63
fev/10	578.121.072,76	734.025.985,19
mar/10	667.406.362,20	764.866.317,24
abr/10	582.977.243,31	728.612.135,86
mai/10	684.962.657,83	859.902.604,75
jun/10	619.379.058,46	780.061.089,95
jul/10	621.840.775,33	771.314.700,33
ago/10	587.058.566,33	747.554.234,81
set/10	571.464.270,70	730.695.755,18
out/10	596.583.361,50	750.193.419,35
nov/10	406.981.535,00	516.283.749,97
dez/10	371.325.868,99	492.510.797,05

Tal procedimento, ao seu entender, trouxe distorções ao cálculo, pois quanto maior o total das saídas, menor será o percentual dos estornos e caso a fiscalização tivesse considerado o total das saídas registradas no Livro Registro de Apuração do ICMS o valor estornado seria menor, de acordo com a tabela apresentada:

	ICMS	Razão	Crédito	ICMS a
	Creditado	Saídas Int 12%	Apropriado	Estornar
	A	B	C = A x B	D = C x 0,294117
Jan/10	35.969.231,10	0,228633	8.223.742,84	2.418.742,57
Fev/10	40.099.800,69	0,249435	10.002.274,37	2.941.838,93
Mar/10	47.823.902,28	0,311229	14.884.205,14	4.377.697,76
Abr/10	37.424.077,46	0,310077	11.604.331,13	3.413.031,06
Mai/10	54.395.828,51	0,232519	12.648.048,36	3.720.006,04
Jun/10	40.502.886,51	0,274649	11.124.096,87	3.271.786,00
Jul/10	45.633.807,94	0,297976	13.597.789,80	3.999.341,14
Ago/10	33.604.415,62	0,270308	9.083.539,11	2.671.623,27
Set/10	39.244.218,96	0,071661	2.812.290,68	827.142,50
Out/10	32.021.372,18	0,308362	9.874.165,71	2.904.160,00
Nov/10	30.606.149,43	0,175187	5.361.786,86	1.576.992,67
Dez/10	20.631.084,62	0,215626	4.448.602,11	1.308.409,51

33.430.771,45

Se apega ao argumento de que deve ser corrigido o equívoco cometido pela fiscalização para inclusão do total das saídas registradas no Livro Registro de Apuração do ICMS, restabelecendo a integridade do cálculo, sem prejuízo da correção dos demais vícios apontados na presente defesa.

Retomando a análise do método utilizado pela fiscalização, verifica que não pode ser exigido o estorno proporcional dos créditos de ICMS oriundos de entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes foram endereçadas aos seus estabelecimentos, ainda que com redução da base de cálculo, tendo em vista que estes são integrantes de uma mesma pessoa jurídica.

Assim, entende devam ser excluídas do “Anexo IV-D” as notas fiscais de saída de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno com CFOP 5.151 (transferência de produção do estabelecimento).

Referidas operações se reportam a transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, situados no Estado da Bahia, cujos CNPJs indica hipótese na qual, havendo exclusão das notas fiscais de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, o lançamento sofrerá redução substancial (quase 50%), conforme demonstrativo abaixo:

	ICMS	Razão	Crédito	ICMS a
	Creditado	Saídas Int 12%	Apropriado	Estornar
	A	B	C = A x B	D = C x 0,294117
jan/10	38.311.685,24	17,11%	6.555.802,14	1.928.172,86
fev/10	43.403.450,36	20,21%	8.771.902,80	2.579.965,74
mar/10	51.509.071,11	19,96%	10.282.268,31	3.024.189,91
abr/10	41.551.289,68	22,93%	9.528.915,36	2.802.616,00
mai/10	57.068.219,59	16,96%	9.678.050,24	2.846.479,10
jun/10	43.444.720,01	20,68%	8.984.017,98	2.642.352,42
jul/10	47.883.219,71	14,90%	7.135.052,17	2.098.540,14
ago/10	36.026.113,67	19,18%	6.909.064,70	2.032.073,38
set/10	42.372.285,84	9,16%	3.882.521,89	1.141.915,69
out/10	34.900.011,96	19,44%	6.782.894,75	1.994.964,65
nov/10	33.364.264,17	18,42%	6.146.668,29	1.807.839,64
dez/10	21.660.518,72	21,28%	4.610.095,98	1.355.907,60

26.255.017,13

Aborda que há muito se submeteu à apreciação do judiciário, questão relativa à incidência do ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, tendo, na oportunidade, a jurisprudência sedimentado entendimento pela não incidência do imposto, tendo

em vista que o aspecto material da Regra Matriz de Incidência do ICMS denota a necessidade de uma operação de “mercancia”, que implique na transferência jurídica da mercadoria, o que não seria o caso da transferência.

Neste esboço, menciona que o artigo 155, II, da CF, ao dispor em “operações de circulação”, estar-se-ia referindo-se a operações de mercancia que implique na troca da titularidade do bem e não a quaisquer “circulações” físicas. Em razão disso foi editada a Súmula 166 do STJ.

No mesmo sentido, rememora que o Supremo Tribunal Federal, cotejando a hipótese da transferência à materialidade imposta ao ICMS pelo artigo 155, II, da Constituição Federal, também ratifica a não incidência da exação, tal qual na decisão transcrita em Ementa, observando que o lançamento envolve apenas operações internas, não havendo qualquer operação interestadual, e destaca, ainda, que a pessoa jurídica se constitui na primeira petroquímica integrada do país, isto é, que combina operações da primeira e da segunda geração da cadeia produtiva do plástico, em uma única empresa.

Esclarece que tais transferências ora questionadas são realizadas 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, e assim, na remota hipótese de manutenção do lançamento, devem ser excluídas do cálculo para apuração dos estornos, as notas fiscais de transferência dos produtos (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno) com CFOP 5.151.

Aponta, a seguir, depois de invocar o artigo 155 da Constituição Federal, se extrair de tal comando o direito inquestionável ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, por respeito à regra constitucional da não-cumulatividade, pois, nesta sistemática, embasada na regra constitucional, os débitos são compensados com créditos relativos às incidências anteriores.

Cita e transcreve o artigo 155 da Constituição Federal, assim como a doutrina, arrematando que sendo um direito assegurado constitucionalmente, apenas a Lei Maior poderá estabelecer qualquer restrição ao creditamento de ICMS, como fez no artigo 155, § 2º, inciso II, copiado.

Assim, fala que, apenas nas hipóteses de isenção e de não-incidência seria vedado o crédito de ICMS, nos termos do que dispôs expressamente a Constituição Federal de 1988, asseverando restar claro caber apenas à Constituição Federal dar e tirar créditos, sendo inconstitucional a legislação infraconstitucional que retire, reduza, condicione ou exclua crédito de ICMS, observando que o procedimento perpetrado pela fiscalização não encontra amparo na Lei Complementar 87/96 ou na própria Lei Estadual 7.014/96, as quais não preveem a hipótese de estorno de créditos quando as saídas subsequentes ocorrerem com redução de base de cálculo, na forma de transcrição realizada dos artigos 21, incisos I a IV e 30 incisos I a IV, respectivamente.

Afirma ser a regra constitucional da não-cumulatividade um sistema operacional com o objetivo de minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens, e a sua inobservância tornaria os bens mais onerosos, e, conseqüentemente, resultaria num grande prejuízo no processo industrial e comercial, invocando, mais uma vez, ensinamento doutrinário a respeito.

Diz mais: que a restrição ao direito de crédito nos casos de isenção foi implementada por meio de emenda constitucional (EC 23/83), tendo em vista a sedimentada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhecendo o direito de crédito na aquisição de insumos aplicados na fabricação de produtos isentos, como se pode observar do Acórdão trazido, no qual o Pretório Excelso declarou inconstitucional a legislação Estadual que impedia o creditamento relativo aos insumos.

Neste mesmo sentido, enumera terem sido várias as decisões proferidas pelo STF, destacando os Recursos Extraordinários 106.701-2/SP, 111.456-8/SP e 111.174/SP, não pairando dúvida, na sua ótica, de que apenas a norma constitucional pode criar restrição ao creditamento de ICMS, tanto assim que a restrição ao crédito relativo às aquisições isentas e sobre os quais não houve incidência foi imposta por meio da Emenda Constitucional Passos Porto, editada em 1983 e posteriormente

ampliada pelo texto da alínea “b” do inciso II do artigo 155, § 2º da Constituição, e inexistindo no texto da constituição outras hipóteses de vedação, nenhuma outra lei ou mesmo dispositivo regulamentar poderá restringir referida regra constitucional.

Desde já, vê fulminada qualquer pretensão de equiparar o regime jurídico de redução de base de cálculo com isenção ou não incidência, isto porque, a redução da base de cálculo se constitui em artifício de que se vale o legislador a fim de reduzir, quantitativamente, o valor do tributo devido. Assim, embora seja instaurado o vínculo obrigacional, há redução do montante devido mediante incidência da norma de redução da base de cálculo.

Por outro lado, frisa o fato da não incidência sequer permite a formação do vínculo obrigacional e a diminuição do critério quantitativo (redução da base de cálculo) não se confunde com a norma de isenção que implica no desaparecimento do próprio objeto da obrigação tributária e buscar a equiparação entre redução da base de cálculo e isenção implicaria em admitir *“interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários”*, como ensina Luciano Amaro, para quem, em matéria de interpretação tributária, não se pode olvidar a tipicidade tributária.

Firmadas tais premissas, diz não pode prosperar a limitação do direito de crédito relativo a bens e mercadorias empregados em produtos industrializados, cujas saídas se verificaram com redução de base de cálculo.

Aborda a seguir a infração 05, a qual exige crédito tributário decorrente da falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documento fiscal, tendo sido apurada nos exercícios de 2008 a 2010 nas saídas de eteno, mediante levantamento quantitativo de estoque, cuja apuração encontra-se no Anexo V do Auto de Infração.

Após rememorar estar o estabelecimento autuado (UNIB) inserido na primeira geração da cadeia plástica, ligado à produção de matérias-primas básicas, destaca que dentre os inúmeros processos produtivos desenvolvidos está a industrialização de eteno (objeto da infração), cujo transporte até o destinatário é realizado por meio de tubovias conectadas diretamente na UNIB-BA.

Esclarece serem as notas fiscais de saída de eteno emitidas a partir das informações colhidas nos medidores disponíveis na tubovia, e, embora exista um sofisticado sistema de medição, os diversos instrumentos utilizados para tal apresentam erros de leitura inerentes e aceitos internacionalmente, tendo em 2006, contratado consultoria do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) para padronização das estações de medição e aportar melhores práticas e novas tecnologias, tendo sido à época, constatados os seguintes índices de incerteza nas medições de eteno, quando da sua saída da UNIB:

Cliente	Novembro/06
Braskem PE-1	2,8 %
Braskem PE-2	2,7%
Braskem PE-3 (PEBD)	1,9%
Braskem PE-3 (PEL)	1,2%
Braskem PVC	2,5%
DOW-EDN	1,7%
Oxiten	1,7%
Suzano	2,5%

Calcula que, atualmente, após a modernização de estações, o percentual de perda é de até 1,3%, as quais são inevitáveis e inerentes a operação da planta, peculiaridade não considerada pela fiscalização, gerando as supostas omissões nas saídas de eteno, não tendo a fiscalização analisado de forma específica o seu processo produtivo, atendo-se apenas na análise sumária dos documentos apresentados no curso da fiscalização.

Frisa pressupor o levantamento quantitativo de estoque o caráter abrangente e rigoroso do trabalho fiscal, conforme preconiza a Portaria 445, de 10 de agosto de 1998, consoante seu artigo 3º, inciso I, copiado, e nos termos do artigo 936 do RICMS/BA, copiado, referido levantamento pressupõe que sejam considerados todos os elementos concernentes à atividade do estabelecimento, na forma transcrita, e assim, para uma correta conferência da movimentação do estoque seria necessária a consideração de todas as variáveis do processo produtivo da empresa.

Salienta não haver no caso, inconsistência nos valores apurados pela fiscalização a título de *estoque inicial*, *produção* e *saídas nota fiscal*, porém, entende que não foi considerada qualquer quantidade a título de perdas, equivocando-se no *estoque final* apurado no “Anexo V” do Auto de Infração, sendo as perdas na movimentação do produto registradas no sistema da empresa, inclusive no Livro Razão ora acostado para plena comprovação do quanto alegado, observando que as omissões apuradas pela fiscalização estão dentro do percentual admitido a título de perdas, conforme demonstrativo elaborado.

Rememora ter esse tema sido objeto de precedente favorável obtido pela própria Impugnante (antiga COPENE) no Auto de Infração 279100.0002/99-1, julgado pela 4ª JF, na forma do entendimento transcrito.

Após descrever ser o levantamento de estoque eficiente no sentido de determinar a ocorrência de entradas ou saídas de mercadorias desacompanhadas da documentação fiscal exigível, quando a natureza da mercadoria entrada é a mesma natureza da mercadoria saída, menciona o fato de nas indústrias químicas e petroquímicas as dificuldades de se efetuar um levantamento desta natureza são superlativas: além das perdas normais decorrentes do processo produtivo, outros fatores (clima e temperatura dentre outros) podem influenciar o rendimento do processo, e, em operações em que os produtos finais se apresentam em estado líquido ou gasoso, ocorrem dificuldades adicionais decorrentes da medição da produção, das saídas e até mesmo das mercadorias estocadas, pois os diversos instrumentos e técnicas de medição utilizados apresentam erros de leitura inerentes e aceitos internacionalmente.

Fala, ainda, acerca de variações decorrentes de incerteza de medição ser tão importante que os contratos de fornecimento contemplam um grau de incerteza admitido internacionalmente como normal, de aproximadamente 1,5%, além do que os efeitos de medição - todas as quantidades relacionadas com a produção, da entrada das mercadorias à estocagem dos produtos finais, passando pela saída destas, quer através de veículos, quer através de tubovias estão sujeitas a incertezas de medição decorrentes dos próprios equipamentos utilizados.

Após mencionar o fato de o estabelecimento se configurar uma Central Petroquímica de grande parte, uma das maiores do mundo, sendo que o percentual de perda (supostamente omissão) não ultrapassa a variação de padrão internacional da ordem de 1,5%, assegura ser a acusação fiscal de que teria havido saída de mercadorias sem emissão de notas fiscais incoerente com o tipo de atividade praticada, uma vez que as vendas são efetuadas mediante contrato de fornecimento perenes de acordo com um planejamento de produção, não existindo vendas de balcão, sendo os clientes também especializados, cativos e não eventuais.

Destaca, mais uma vez, outro precedente deste CONSEF que assentou entendimento de que, na produção de produtos químicos, uma diferença de até 1,5% não deverá ser considerada para efeito de autuação, conforme Acórdão da CJF 1788/00, publicado no DOE de 31/8/2000, não tendo sido realizado um completo levantamento dentro das peculiaridades do produto fiscalizado, o que conduz à total improcedência do lançamento perpetrado.

Caso este órgão não entenda pelo pleno cancelamento da exigência, consoante argumento apresentado, frente ao princípio da eventualidade, apresenta outros vícios cometidos pela fiscalização no levantamento quantitativo de estoque, a exemplo do fato de que a fiscalização, após identificar a suposta omissão nas saídas, apurou a base de cálculo a partir do preço unitário médio, obtido nos Anexos “V-B”, “V-C” e “V-D” do Auto.

Informa que para apuração do preço médio, a fiscalização pautou-se, exclusivamente, nas saídas do produto acabado (eteno) relativa ao mês de dezembro de cada ano. Entretanto, caso tivesse considerado todas as saídas do exercício teria apurado valores inferiores nos seguintes períodos:

	Om Saídas	P Unit	BC	ICMS	Fiscalização	
	G = F - E	H	I = G * H	J = I * 0,17	P Unit	ICMS
2009	9.531.494,76	1,71	16.342.759,14	2.778.269,05	1,84	2.980.965,46
2010	591.356,63	1,99	1.176.416,69	199.990,84	2,05	205.886,72
			2.978.259,89			3.186.852,18

Assim, o procedimento adotado pela fiscalização para apuração do preço médio do eteno, segundo o sujeito passivo, aumentou indevidamente o crédito tributário para fins de lançamento, verificando, ainda, que a fiscalização não aplicou a redução da base de cálculo prevista no artigo 87, XLII, do RICMS/BA, nas saídas do produto acabado nos termos copiados, e caso tivesse sido aplicada a redução da base de cálculo prevista no RICMS/BA, teria apurado crédito tributário bem inferior ao apontado no Auto de Infração combatido, conforme demonstrativo abaixo:

Resumo da Auditoria de Estoque do Eteno						
	FISCALIZAÇÃO				REDUÇÃO	
	Om Saídas	P Unit	BC	ICMS	BC	ICMS
2008	10.661.793,99	1,9659	20.960.020,80	3.563.203,54	14.795.308,80	2.515.202,50
2009	9.531.494,76	1,8397	17.535.090,91	2.980.965,46	12.377.711,23	2.104.210,91
2010	591.356,63	2,048	1.211.098,37	205.886,72	854.892,97	145.331,80
			6.750.055,72			4.764.745,21

Dessa forma, entende que na remota hipótese de manutenção da infração, devem ser revistos os ajustes do preço médio a partir da análise de todas as notas de saída dos exercícios de 2009 e 2010 e aplicação da redução da base de cálculo prevista no RICMS/BA.

Requer que, caso os argumentos narrados não sejam suficientes para o pleno convencimento deste órgão julgador, seja procedida diligência fiscal, nos termos do disposto nos artigos 123, § 3º e 145 do RPAF, a fim de apurar a real movimentação de estoque da empresa, indicando os quesitos pertinentes, destacando que, nos termos do parágrafo único do artigo 936 do RICMS/97, deveria haver renovação do levantamento fiscal realizado “*sempre que forem apurados dados não considerados quando de sua realização.*”

Para a infração 06, que aborda suposto recolhimento a menor do ICMS, quando da antecipação parcial na aquisição de álcool etílico hidratado de outras unidades da Federação, não signatárias do Protocolo ICMS 17/04, discorrendo sobre tal instituto, prevista nos artigos 61, IX, combinado com o artigo 515-D, do RICMS/97 e conclui, desse modo, que a operação envolvendo álcool etílico hidratado, para fins de antecipação, nunca será inferior a R\$ 1,00 (um real), e nesse caso, a maior parte das operações fiscalizadas possui valor unitário inferior àquele valor, incidindo a pauta fiscal, anotando que antes de adentrar na análise aprofundada da infração, ser o álcool etílico hidratado adquirido como principal insumo para a produção do ETBE (Éter etil-terc-butílico), conforme demonstração.

Por sua vez garante ser o ETBE produzido integralmente exportado, conforme se depreende da documentação apresentada, e, portanto, o álcool etílico hidratado é insumo adquirido para produção do ETBE, o qual é integralmente exportado, passando a apresentar as consideradas inconsistências da presente infração, a qual entende nula, posto que existem diversos equívocos no cálculo da mesma.

Aponta ser a primeira incongruência decorrente da inserção de Notas Fiscais de “ajuste de preço” (NF 30553 e 60546). Conforme se verifica no Anexo VI, o valor devido foi definido por simples cálculos, donde a fiscalização identificou as quantidades adquiridas e o valor unitário (valor por litro) e, caso o valor da operação acarretasse um valor unitário inferior a R\$1,00 (um real), a operação era considerada como insuficiente ajustando-se a base de cálculo à pauta.

Diz que, as notas fiscais de ajuste de preço não representam operações isoladas, é dizer, as notas fiscais de ajuste se referem a outras notas fiscais, em relação às quais a fiscalização deveria ter se debruçado e além disso, a fiscalização não reajustou o “preço” das notas fiscais relativas ao ajuste de preço, para saber, por exemplo, se, após o ajuste, o valor unitário superou o valor da pauta, o que faz o lançamento inseguro e precário, na medida em que não possui condições mínimas de verificação do valor lançado.

Menciona o fato de em autuação análoga, na qual se pretendia a cobrança de suposta ausência de recolhimento de ICMS nas operações com AEHC, a 1ª Câmara deste CONSEF, entendeu pela nulidade do lançamento, tendo em vista que os cálculos da fiscalização não se coadunavam com a capitulação da infração, através do Acórdão CJF 0051-1/11, de 08 de abril de 2011, transcrito na sua Ementa.

Garante ser a mesma situação do presente caso, visto que o cálculo do tributo simplesmente engloba todas as operações com álcool etílico hidratado, ao passo em que a capitulação da infração atine, apenas, àquelas situações em que não foi observada a pauta fiscal, e não bastasse a sua total nulidade o lançamento é, também, improcedente, diante da impossibilidade de se exigir antecipação de algo que não existe, uma vez que o álcool etílico hidratado é adquirido pela Braskem para ser aplicado enquanto insumo do ETBE, que, por sua vez, é integralmente exportado, conforme comprova a já citada documentação anexa.

Analisando a matéria sob o aspecto lógico do cenário fático que se coloca, tem que a antecipação parcial é mera obrigação acessória, por meio da qual o contribuinte antecipa parte do imposto que será devido quando da sua operação de saída, pois as operações de saída promovidas pela Braskem não ensejam a tributação do ICMS, nos termos do artigo 155, §2º, X, “a”, CF, e por fim, se exigir ICMS, no caso é antecipar o recolhimento relativo a um fato gerador que não existe, conforme se posicionou a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia nos Pareceres 5848/2005 e 1517/2007.

Fala ser a exigência fiscal descabida, já que não realiza fato gerador do ICMS em relação ao insumo álcool etílico hidratado, tendo em vista a sua aplicação na produção de ETBE, produto integralmente destinado a exportação.

Neste contexto, apresenta planilha indicativa da exportação do ETBE, donde percebe que toda a produção foi remetida para armazenagem dentro do Estado e, posteriormente, exportada (as notas fiscais de venda seguem anexas):

NF Remessa	NF Retorno	NF venda	Descrição
26520	156.648	27035	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
26521	156648/157244	27921	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
26522	157244	27923	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
27113	157244	27923	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
27918	157244/158461	29648	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
28842	158461	29648	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
29117	15461/159082	30552/30555	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
29748	159082	30555	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
30120	159082/190/160335	31905	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
30843	160355/357	32020	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
31414	160357	32020	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO

31958	160357/161204	32703	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
32018	161204	32703	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
32699	161204	32703	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
32700	161204/162422	34358/34359	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
33268	162422	34359	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
33610	162422	34359	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
34049	162422/811/813	33556/35057	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
34992	162813/814/163772	35064	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
35186,00	163772/164167	36309	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
35487	164167	36929/36962	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
36121	164167	36962	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
36233	164167/953	37759	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
36827	164953	37759	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
37259	164953/165705/166477	39180	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
38863	166477	39180	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
38864	166477/551	39976	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
38865	166551	39976	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
39551	166551/167648	40797	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
42919	169182/170759	44982	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
43043	170759	44982	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
43044	170759	44982	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
43394	170759	44982	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
44067	170759/170952	44982	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
44974	170922/171373	44982	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
45408	171373/172346	45515	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO
45989	172346/ 188*	46765	P320-ETBE - ETER-ETIL-TERC-BUTILICO

Traz à baila a Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça que já declarou a impossibilidade de se exigir ICMS com base em pauta fiscal, segundo a qual *é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal*.

Salienta, sequer deveria se submeter ao regime de antecipação na espécie, tendo recolhido o ICMS atinente à antecipação com base no preço unitário real. Todavia, o Estado da Bahia está lhe exigindo considerável monta a título de ICMS, exclusivamente com base em pauta fiscal (diga-se, em uma ficção jurídica), procedimento pacificamente rechaçado pela jurisprudência pátria.

Ressalta ser inconteste, portanto, a absoluta improcedência do lançamento, seja pela desnecessidade de se exigir ICMS na espécie (já que o valor pago pela Braskem será integralmente creditado), seja pela impossibilidade de exigência de antecipação na espécie (já que o álcool etílico hidratado é aplicado como insumo para o ETBE, que é integralmente exportado), seja pela impossibilidade de se exigir o pagamento de ICMS com base em pauta fiscal.

Por seu turno, afirma conter a infração 07 do Auto de Infração acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nas operações de compra dentro do Estado da Bahia, além disso a infração 08 é reflexa daquela, exigindo o ICMS supostamente incidente decorrente da diferença entre as alíquotas dos produtos adquiridos de outras unidades da federação, destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Indica a glosa de créditos incidentes sobre a aquisição dos seguintes produtos, na forma do quadro abaixo:

PRODUTO	ICMS	Infração 07	Infração 08 -DIFAL	% da Glosa
ACIDO SULFURICO	91.265,67	4,59%	-	48%
DIOXIDO CARBONO LABORAT	72.935,28	3,67%	-	100%
HIDROXIDO SODIO	390.906,47	19,67%	-	100%
INIBIDOR CORROSAO	142.441,77	7,17%	203.487,55	100%
TRACERCO	126.259,32	6,35%	180.370,43	100%
NITROGENIO GAS TUBOVIA	75.766,34	3,81%	-	2%
TRATAMENTO CORROSAO	6.082,98	0,31%	8.689,97	100%
TRATAMENTO VAPOR	893,20	0,04%	1.276,00	100%
NITROGENIO LIQ TQ CARRETA	76.558,98	3,85%	-	100%
NITROGENIO GAS.LIQ. VAPORIZ. P1	978.483,32	49,24%	-	100%
DIOXIDO CARBONO	25.275,01	1,27%	-	100%
Manutenção	305,37	0,02%	-	100%
	R\$1.987.173,71	100,00%	R\$ 393.823,95	

Garante que os produtos listados são utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo da UNIB, sendo, portanto, inconteste o direito ao crédito, conforme demonstrará:

Inicia pelo nitrogênio (Nitrogênio Gás Tubovia - R\$75.766,34, Nitrogênio Gasoso Líquido – R\$ 978.483,32 e Nitrogênio Líquido Tanque Carreta – R\$ 76.558,98), esclarecendo, inicialmente, sobre as diferentes denominações do produto Nitrogênio constantes das Notas Fiscais de Entrada: Nitrogênio Gás Tubovia; Nitrogênio Gasoso Líquido; Nitrogênio Líquido Tanque Carreta.

Para o Nitrogênio Gás Tubovia e o Nitrogênio Gasoso Líquido assevera serem insumos fornecidos pela sociedade empresária White Martins através de tubovia, conectada entre a UNIB e o referido fornecedor. Por sua vez, o Nitrogênio Líquido Tanque Carreta também é fornecido pela White Martins, mas não é transportado por Tubovia, conforme revela o conteúdo das notas fiscais auditadas, o Nitrogênio Líquido Tanque Carreta é transportado por veículo automotor.

Já o Nitrogênio Gás Tubovia e o Nitrogênio Gasoso Líquido têm a mesma propriedade e a mesma aplicação no processo produtivo da UNIB. A denominação muda tão-somente em razão da diferença de vazão no fornecimento do Nitrogênio. Aumentada a pressão, a tubovia fornece mais quantidade de Nitrogênio à UNIB, merecendo um ajuste contratual diverso entre a Braskem e a White Martins, razão pela qual tal mudança é refletida nos documentos fiscais sob denominações e valores distintos.

Com efeito, fala ter a Fiscalização considerado que 98% do Nitrogênio Gás Tubovia seria considerado insumo no processo produtivo da UNIB, glosando apenas 2% (dois por cento) do Nitrogênio Gás Tubovia, refletindo um ICMS no valor de R\$ 75.766,34 (setenta e cinco mil, seiscentos e sessenta e seis reais e trinta e quatro centavos).

Não há, portanto, segundo sua opinião, controvérsia sobre o direito a crédito fiscal de ICMS em relação a 98% (noventa e oito por cento) das entradas, inclusive, foi este o critério adotado na última auditoria realizada pela SEFAZ ao glosar apenas 2% do Nitrogênio adquirido pela UNIB, que resultou no Auto de Infração 271330.0002/10-3, ainda pendente de julgamento pelo CONSEF, no qual a empresa defende a natureza de insumo do percentual de 2% glosado.

Não obstante o Nitrogênio Gasoso Líquido ser o mesmo produto e ter a mesma aplicação no processo produtivo da UNIB, assevera que a Fiscalização glosou 100% dos créditos de ICMS correlatos às respectivas entradas, identificando um suposto crédito tributário no valor de R\$ 978.483,52, entendendo que deveria a Fiscalização manter a coerência do critério adotado, reduzindo ao menos a base de cálculo das entradas, o que resultaria num ICMS do Nitrogênio

Gasoso Líquido Vaporizado no valor de R\$ 19.569,67 (dezenove mil, quinhentos e sessenta e nove reais e sessenta e sete centavos).

Aliado a esse lapso da Fiscalização que por certo será corrigido nas Informações Fiscais dos autuantes, considera o Nitrogênio, em todo o seu volume e quantidade adquirido pela UNIB, importante insumo do processo produtivo, vez se tratar de gás inerte usado em vários sistemas do processo produtivo (ex. Tanques, Vasos, etc.) da UNIB, sendo que, aproximadamente 90% (noventa por cento) utilizado forma uma capa protetora e tem contato com os demais insumos utilizados durante o processo de transformação dos produtos acabados industrializados pela UNIB, como um fluido de sistemas de selagem com a função de evitar a entrada de oxigênio da atmosfera na corrente de tal processo produtivo.

Além da função acima indicada, fala que cerca de 8% (oito por cento) do Nitrogênio consumido pela UNIB é empregado como fluido de aquecimento de algumas etapas de regeneração de catalisadores ou peneiras moleculares.

Finalmente, cerca de 2% (dois por cento) do Nitrogênio da UNIB é destinado para fazer purgas dos hidrocarbonetos dos sistemas antes da abertura dos equipamentos. A purga com Nitrogênio possibilita a substituição de uma atmosfera indesejável por outra atmosfera de composição preferida, evitando a contaminação do processo produtivo da UNIB, sendo essencial à especificação técnica e qualidade dos produtos finais desenvolvidos pela Impugnante.

Requer, portanto, o reconhecimento integral do crédito apurado em relação ao Nitrogênio, conforme razões acima expostas. Subsidiariamente, requer seja retificada a base de cálculo do crédito glosado, a fim de que a glosa recaia somente sobre 02% (dois) por cento do valor das aquisições, em harmonia ao critério adotado no produto Nitrogênio Gás Tubovia.

Quanto ao Hidróxido de Sódio, anota ter verificado uma glosa representativa dos créditos relativos a tais aquisições, feitas pela UNIB da unidade produtora de Cloro-Soda da Braskem por transferência, conforme CFOP indicado no relatório da fiscalização (CFOP 1152), e referido item representa cerca de 19,67% da infração 07, portanto, merece uma análise cuidadosa.

Comenta que em verdade, o Hidróxido de Sódio, também conhecido como Soda Cáustica (NaOH), tem importância fundamental no processo produtivo da Impugnante, sendo utilizado nos processos produtivos de pirólise nas Unidades de Olefinas 1 e 2, as principais plantas de produção da UNIB. Ele é usado na seção de lavagem do gás de carga, entrando em contato direto com as correntes de hidrocarbonetos e, por absorção, remove os gases ácidos (CO₂ e H₂S) presentes nesta corrente. Trata-se, portanto, de um importante insumo da UNIB.

Traz precedente no qual assevera ter o CONSEF, se manifestado no sentido de afastar o lançamento do ICMS em situação semelhante, no caso, o Acórdão CJF 02889-11/02.

Além do emprego acima descrito do Hidróxido de Sódio, pontua ser o referido produto utilizado na planta de produção de água clarificada e desmineralizada, vez dispor de uma planta especialmente desenvolvida para produção de tais produtos (água clarificada e desmineralizada). Trata-se da Unidade de Tratamento de Água (UTA), composta, basicamente, de uma seção de clarificação, uma bateria de filtros de areia e uma seção de desmineralização que utiliza resinas de troca iônica, um sistema de desidratação de lama da clarificação e um sistema de neutralização de efluentes inorgânicos, e os produtos gerados nesta planta água clarificada, água desmineralizada e água potável.

Indica que o Hidróxido de Sódio é utilizado na UTA com a função de fornecer íons hidroxila para substituir os ânions dos sais presentes, possibilitando a desmineralização da água por troca iônica, sendo, pois, insumo essencial aos produtos acabados desenvolvidos pela UTA, responsável pelo fornecimento de água desmineralizada, água potável e água clarificada.

Destaca que entre os clientes da UNIB desses produtos, estão a DOW Brasil, ABB Ltda., Proquigel, Unigel, Taminco, BASF. Apenas a título exemplificativo, a UNIB comercializou aproximadamente R\$ 1.837.899,39 (um milhão, oitocentos e trinta e sete mil, oitocentos e noventa

e nove reais e trinta e nove centavos) dos referidos produtos, na competência de julho de 2010, sendo inequívoco, portanto, o caráter de insumo do Hidróxido de Sódio, devendo o Auto ser cancelado neste particular.

A respeito do Ácido Sulfúrico, assim como o Hidróxido de Sódio acima mencionado, explica ser um importante insumo para o processo produtivo da UNIB na planta da UTA, sendo usado primordialmente com a função de regenerar a resina de troca iônica, fornecendo os íons H⁺ que irão substituir os cátions dos sais presentes na água, diretamente presente no processo de produção da água desmineralizada, e por estar inserido no processo de produção da água desmineralizada produzido pela planta de UTA da UNIB, assegura incontestemente o seu enquadramento como insumo e, por conseguinte, ilegítima a glosa efetuada pela fiscalização, tendo a UNIB, no mês de agosto de 2010, comercializado água desmineralizada para diversos clientes, utilizando o ácido sulfúrico como um de seus importantes insumos de produção.

Apresenta quadro resumo das vendas do referido produto acabado apenas em agosto de 2010:

CLIENTE	CNPJ	VL CONTABIL	PRODUTO
ACQUA SERVICE COML INDL PRODS QUIMLT	96769294000190	2889,86	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
ACRINOR ACRILONITRILA DO NORDESTE S A	13546353000133	33868,43	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
BASF SA	48539407007201	1444,93	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
COPENOR COMPANHIA PETROQUIMICA DO N	16234627000147	56118,34	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
ELEKEIROZ S A	13788120000490	28778,64	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
KORDSA BRASIL S.A	13573332000107	1007,25	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
OXITENO NORDESTE S A IND E COMERCIO	14109664000106	184738,97	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
PROQUIGEL QUIMICA S/A	27515154001144	2945,08	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
UNIGEL PLATICOS S/A	02402478000688	29450,8	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
DOW BRASIL NORDESTE INDUSTRIAL LTDA	60435351002010	76737,73	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
MONSANTO NORDESTE INDUSTRIA E COMER	02990728000133	50574,73	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
EDN - ESTIRENO DO NORDESTE S/A	10242753000248	29,45	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA
QUIMICA GERAL DO NORDESTE S/A	14727457000107	2877,87	AGUA DESMINERALIZADA DEMANDA

Menciona que a 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF reconheceu o direito a crédito do contribuinte Cervejaria Kaiser Nordeste S/A em relação ao ácido sulfúrico utilizado em análises laboratoriais. No caso em análise, o ácido sulfúrico é diretamente empregado na produção de água desmineralizada, razão pela qual não há como se negar a legitimidade do procedimento adotado por ela (Acórdão JJF 0431/01-03 relativo ao AI 206975.0006/01-1):

No mesmo sentido, traz à baila a decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão 0003/01, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela TIBRÁS - Titânio do Brasil S/A, contra o Auto de Infração nº 0578776/97, cancelando a exigência fiscal referente aos materiais utilizados na unidade de tratamento de água da empresa, nos termos dos trechos transcritos.

Diz não haver dúvidas, portanto, sobre o caráter de insumo do Ácido Sulfúrico, vez que utilizado diretamente no processo produtivo de uma das plantas da UNIB, devendo ser considerado o crédito em sua integralidade. Requer, portanto, o cancelamento do Auto de Infração neste particular.

Quanto ao produto Tracerco, indica que a Lei 10.336/2001, em seu artigo 5º, § 4º, estabelece que os hidrocarbonetos líquidos serão identificados mediante marcação, conforme disciplina da ANP, Agência Nacional do Petróleo, Gás e Biocombustíveis.

Explica estarem os solventes produzidos e comercializados pela empresa obrigados ao atendimento dessa obrigação legal, sendo o marcador adquirido o Tracerco comercializado pela empresa Tracerco do Brasil Diagnósticos de Processos Industriais, uma das duas empresas habilitadas pela ANP no Brasil à proceder a comercialização de tais marcadores, esclarecendo que o marcador é um produto adicionado no solvente que tem o efeito de identificar o fabricante do solvente, medida que assegura aos consumidores maior segurança e qualidade dos produtos.

Frisa que, assim como um material de embalagem, o Tracerco identifica o produto. Todavia, dada as características físicas de um solvente, o marcador é dissolvido no próprio solvente, integrando o produto acabado, sendo, na sua ótica, e à luz do artigo 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA, inequívoco o direito a crédito fiscal do Tracerco, que serve de identificação dos solventes comercializados pela UNIB.

Para os produtos Dióxido de Carbono laboratório e Dióxido Carbono, explica ser um importante gás industrial vendido pela White Martins à Braskem e usado na Unidade Industrial de Olefinas II (UO-II) integrante da UNIB, uma das responsáveis pela produção de matérias primas à 2ª geração da cadeia plástica, sendo empregado no processo produtivo para neutralizar a soda gasta, adequando o parâmetro de PH da corrente de produção.

Afirma ser incontestável a essencialidade do Gás Dióxido de Carbono para o processo produtivo da UNIB, especialmente, a unidade de Olefinas II, devendo ser considerado o crédito em sua integralidade, e requerendo, portanto, o cancelamento do Auto de Infração neste particular.

Já o inibidor de Corrosão, Tratamento Corrosão, Tratamento Vapor e Manutenção, segundo suas palavras, são produtos preponderantemente empregados no sistema de resfriamento das plantas da UNIB. São soluções de amina inseridas no processo, aplicados no processo produtivo, sendo inserido diretamente na corrente, sem reaproveitamento ou descarte, ao contrário, havendo reposições periódicas na corrente e sem o emprego dos mesmos, os sais presentes na água tornam-se insolúveis, depositando-se nas paredes dos tubos de refrigeração, podendo provocar uma situação extrema, impedindo o regular funcionamento das plantas.

Diz que os produtos ora impugnados foram considerados pela fiscalização como bens de uso e consumo, entretanto, são indispensáveis ao processo produtivo das diversas plantas da UNIB, destacando o Nitrogênio, o Hidróxido de Sódio, o Ácido Sulfúrico, o Tracerco, que assumem participação direta no processo produtivo, haja vista que seu uso contínuo se afigura indispensável, sendo as informações técnicas apresentadas no curso da presente impugnação, respaldadas em laudo técnico emitido pela área de engenharia da empresa.

Firmadas tais premissas, passa a demonstrar que as normas constitucionais e legais de regência do ICMS lhe asseguram o direito ao aproveitamento dos créditos glosados, estando tal direito garantido constitucionalmente, como decorrência da regra da não-cumulatividade, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88.

Da mesma forma, a legislação infraconstitucional reconhece o direito de crédito nas aquisições dos produtos destinados ao processo de industrialização, nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996.

O RICMS/BA também garante o direito de crédito, nos termos do artigo 93, I, alínea “b”, devidamente copiado, destacando aquilo que a legislação de regência exige para que as aquisições de produtos aplicados na produção de mercadorias sujeitas à tributação gerem créditos fiscais do imposto é que tais bens sejam essenciais ao processo de industrialização, no qual deverão ser integralmente consumidos, tornando-se imprestáveis para nova utilização.

No presente caso, apresentou a descrição dos produtos glosados, visando comprovar a vinculação direta dos mesmos com o processo produtivo da planta, transcrevendo precedente do Supremo Tribunal Federal.

No mesmo sentido, traz à apreciação excerto do pronunciamento do eminente Procurador do Estado da Bahia, professor Johnson Barbosa Nogueira, emanado no bojo do Parecer Normativo de nº 01/81, e em vista de todo o exposto, pontuando restar evidente o seu direito à manutenção dos créditos de ICMS relativos às matérias-primas, produtos intermediários e matérias de embalagem, indevidamente classificados como de uso e consumo, mediante as acusações fiscais capituladas nas infrações 07 e 08 do Auto de Infração ora impugnado.

Por último, para a infração 09, observa, inicialmente, que a mesma se assemelha bastante às infrações 04 e 05, razão pela qual reitera o que fora dito como se aqui estivesse transcrito, retomando apenas os conceitos essenciais que maculam o lançamento.

Ressalta denotar a capitulação da infração a vontade da fiscalização em exigir ICMS pela falta de estorno de crédito, quando da “quebra anormal” de mercadorias, mais especificamente de propeno, relativamente aos exercícios de 2007 e 2008, pontuando que para considerar algo “anormal”, há, antes, de se cotejar o que é o normal, o que não foi feito pela fiscalização, diante da inexistência de qualquer indicação do percentual de perda normal do propeno, tendo a fiscalização simplesmente ido à sua contabilidade, apurado as quantidades lançadas a título de perda, identificado o “custo unitário” do propeno, multiplicado a quantidade perdida pelo custo unitário e aplicado sobre a base alcançada uma alíquota de 17%, em procedimento que distorce a realidade dos fatos e enseja uma tributação indevida.

Anota que a exemplo do que ocorre com o eteno, o transporte do propeno também é feito por meio de tubovias, que conectam a UNIB aos seus destinatários, e em razão das suas próprias características, embora exista um sofisticado sistema de medição, os diversos instrumentos de medição apresentam erros de leitura inerentes e aceitos internacionalmente, e atualmente, após a modernização de estações, o percentual de perda do propeno é de até 1,27% de acordo com o documento que anexa.

Afirma que as perdas “normais” não estão abrangidas pelo artigo 100, V, RICMS/BA, nos termos do Parecer DITRI 06261/2009, do qual se destaca o seguinte excerto: *“A análise da legislação nos mostra que o inciso V do art. 100 do Regulamento do ICMS em vigor prevê a possibilidade de estorno do crédito que onerou a entrada das mercadorias que perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração, mas não prevê o estorno quando se tratar de quebra, perda ou perecimento normal, esperado.”*

Destarte, entende que para proceder ao lançamento, os autuantes deveriam ter cotejado quais os percentuais que são considerados normais para o propeno e avaliado se as quantidades identificadas se enquadram neste percentual, o que assegura não foi feito, como se depreende das outras infrações, não tendo sido analisado de forma específica o seu processo produtivo, atendo-se apenas a elementos inconclusivos.

Neste espeque, assevera revelar-se a infração fragilizada e eivada de nulidade, posto que se fundamenta em “perdas anormais”, porém não traz qualquer comprovação acerca da anormalidade das perdas consideradas, e o lançamento ainda goza de inconsistências na definição do quanto devido.

A seguir, discorre sobre o fato da manutenção da autuação, não obstante a fiscalização não tenha se debruçado sobre o percentual de perdas normais, merece reparos o cálculo realizado pela fiscalização no Anexo IX para fins de lançamento, isto porque, a fiscalização optou pela cobrança do ICMS à alíquota de 17%, como se tivesse ocorrido omissão nas saídas do propeno, todavia, a opção pelo estorno do crédito relativo às perdas, pressupõe a identificação dos insumos efetivamente aplicados na industrialização do propeno, procedendo ao estorno proporcional à quantidade com suposta perda anormal.

Caso tivesse procedido da forma correta, indica, entende que teria apurado uma base de estorno bem inferior, pois o principal insumo do propeno é justamente a nafta adquirida com redução da base de cálculo, conforme visto na infração 04.

Sustenta estar o propeno, nos termos do artigo 87, XLII, do RICMS/BA, diretamente ligado à hipótese de redução da sua base de cálculo, de modo que não deveria ter sido aplicada a alíquota de 17% sobre o valor das perdas.

E nem se diga que, ainda assim, o estorno deveria ser de 17%, tendo em vista que o principal insumo do propeno, qual seja, a nafta, tem seu crédito apurado, à época, a uma base de 11,75%; bem como que o percentual relativo ao estorno “proporcional” (que seria a diferença entre a alíquota de 17% do ICMS e a alíquota efetiva da saída de 12% já é objeto de exigência no Auto de Infração nº 271330.0002/10-3.

Diz que o lançamento tributário deve gozar de redobradas cautelas e não se pode admitir que se exigisse crédito fiscal superior àquele que seria devido, caso as perdas de fato fossem anormais, aqui admitido por hipótese, e não se pode admitir que simplesmente se identifique o custo unitário do produto e sobre este custo se aplique a alíquota de 17%, especialmente considerando as especificidades do propeno, pontuando ser nulo o lançamento ou, pelo menos, inconsistente em suas bases, merecendo ser revista a infração por ocasião do presente julgamento.

Aborda, em seguida, a extinção dos créditos homologados pela administração tributária nos exercícios 2007, 2008 e 2009, uma vez que as supostas obrigações tributárias veiculadas no presente Auto de Infração, relacionadas às competências de Janeiro de 2007 a Dezembro de 2009, não poderiam mais ser constituídas, na medida em que já houve a homologação da Administração Tributária Estadual quanto às suas atividades exercidas, à ocasião da fiscalização realizada e encerrada em 30/12/2010, momento em que a SEFAZ-BA finalizou a fiscalização com a lavratura do Auto de Infração nº 271330.0002/10-3, constituindo créditos tributários relacionados às competências 2006 a 2009, tendo, tal encerramento da fiscalização anterior, em relação aos créditos tributários não constituídos àquela ocasião, produzido os efeitos do artigo 156, VII do Código Tributário Nacional, copiado.

Alega ser o objeto da homologação a atividade de apuração exercida pelo contribuinte, a qual, por sua vez, pode resultar em pagamento ou não do tributo, consoante doutrina de Hugo de Brito Machado, e considerando o encerramento da fiscalização que culminou com a lavratura do Auto de Infração nº 271330.0002/10-3, a seu ver, não poderia a Administração Estadual ter realizado nova auditoria em relação aos mesmos fatos, uma vez homologado o procedimento realizado pela Impugnante na última fiscalização em relação aos créditos ora constituídos por intermédio do Auto de Infração 271330.0001/11-5.

Na ocasião da fiscalização realizada e encerrada no ano de 2010, assevera ter fornecido todas as informações necessárias à apuração da Administração Pública, oportunidade em que foram homologadas as atividades exercidas pela Empresa, no período objeto da presente autuação, em relação à parte não autuada, não sendo possível se invocar o disposto no artigo 149 do Código Tributário Nacional, inaplicável ao caso em comento, por referir-se à possibilidade de revisão do lançamento, tão-somente, na hipótese de erro de fato, omissão ou vícios como simulação ou fraude, sendo o mesmo imutável se a autoridade administrativa conhecia inteiramente os fatos, porém errou na sua valoração jurídica ou mudou a sua interpretação sobre eles.

Fala que o legislador, ao criar a regra contida no artigo 149 do CTN privilegiou o Princípio da Segurança Jurídica, a fim de conferir certa estabilidade às relações sociais, de modo a impedir que o cidadão seja surpreendido pela revisão de atos já convalidados pelo próprio poder público.

Portanto, diante de todo o exposto, fala que uma vez homologado o procedimento realizado na última fiscalização (2010), se posiciona no sentido de que não poderia ser realizada nova auditoria em relação aos mesmos fatos, sem a devida fundamentação e uma vez encerrada a fiscalização, a atividade de apuração exercida pelo contribuinte resta expressamente homologada pela Administração Pública, conforme artigo 150, caput, do Código Tributário Nacional, extinguindo-se o crédito tributário, nos termos do artigo 156, VII, do mesmo diploma legal, sendo inadmissível qualquer tipo de revisão do lançamento, consoante já demonstrado, inquinando de nulidade o lançamento em relação aos exercícios de 2007, 2008 e 2009, o que se requer.

Finalmente, registra que não foram considerados os saldos credores de ICMS existentes no período autuado, diante do fato de ser cediço no âmbito do ICMS, ser o imposto devido calculado

mediante o confronto de débitos e créditos do contribuinte, segundo a sistemática de cálculo do imposto e de acordo com o princípio da não-cumulatividade.

Dessa forma, diz, cada operação ou prestação sujeita ao ICMS gera um crédito em favor do contribuinte, o qual poderá ser compensado com débitos do ICMS incidente em operações posteriores, consolidando-se a premissa de que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte (e, em última instância, transferida ao consumidor/tomador final) a título de ICMS, é o resultado da dedução do ICMS anteriormente cobrado do montante do imposto devido, por imposição constitucional.

Assevera que a cobrança do imposto perpetrada, jamais poderia resultar na exigência de imposto sem antes a Fiscalização proceder à recomposição de toda a escrita fiscal do estabelecimento no período autuado, especialmente considerando que, em alguns períodos de apuração, a operação do estabelecimento foi credora, e a ausência de reconstituição da escrita fiscal para fins de quantificação do tributo devido, nos termos do artigo 142 do CTN e 18 do RPAF/BA, afronta a sistemática de apuração do ICMS, jungida que está à não-cumulatividade, não havendo clareza da demonstração do imposto exigido, ao seu entender.

Frisa que esta necessidade, de recomposição da escrita fiscal, aplica-se para todas as infrações em que há imputação de ICMS a pagar, ou alegação de utilização indevida de crédito.

Pondera que a contraposição do valor do tributo que se pretende exigir àquele que poderá ser creditado é fundamental para que se apure, por exemplo, a existência, ou não, de prejuízo ao Erário, ou mesmo de crédito em favor da empresa, e nesse sentido, não se tendo realizado a reconstituição da sua escrita fiscal, deve o Auto de Infração ser prontamente cancelado.

exposto, requer o conhecimento da peça e seu provimento da presente impugnação para julgar nulo o Auto de Infração ou, subsidiariamente, no mérito, improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo, além da produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

Informação fiscal constante às fls. 707 a 727, prestada pelos autuantes, os quais, inicialmente tecem algumas considerações em relação aos argumentos defensivos trazidos aos autos, a começar pela preclusão consumativa e da revelia, sendo que o RPAF/99 estabelece que após a ciência do lançamento de ofício o contribuinte Autuado dispõe do prazo de até 30 (trinta) dias para quitar ou impugnar o lançamento, sendo que, no caso em discussão houve impugnação total do Auto de Infração. Com a apresentação da defesa a autuada consumou um dos atos a que teria direito como resposta ao lançamento contra si efetivado, tendo ocorrido, desta forma, a preclusão consumativa, ao seu entendimento. Assim, em relação a temas não discutidos e aos documentos (fiscais, extrafiscais ou contábeis) não trazidos aos autos apontam como produzidos os efeitos da revelia, na forma do artigo 319 combinado com o artigo 333, II do CPC, de aplicação subsidiária ao RPAF.

Em relação aos questionamentos de ordem constitucional, esclarecem que a natureza administrativa do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia não é o fórum próprio às discussões de questões de natureza constitucionais, sendo esta apreciação própria dos órgãos jurisdicionais, tanto no controle concentrado da constitucionalidade, como por meio do controle difuso, ambos admitidos em nosso ordenamento jurídico.

Frente ao pedido de realização de diligência no âmbito do PAF, entendem que a conversão do processo em diligência é cabível dentro, mas não de forma aleatória, sendo necessário se preencher requisitos mínimos para que possa ser deferida quando requerida, e como o PAF busca a verdade material, admitindo todos os meios de prova lícitos. Quando esta prova não é possível ser trazida aos autos, caso de uma inspeção, por exemplo, nada mais justo que se efetue diligência para se chegar à verdade *in loco*. No caso em discussão se posicionam no sentido de que não se justifica qualquer pretensão de conversão do feito em diligência, já que toda a prova a ser produzida é de natureza documental. Não há o que ser verificado no estabelecimento, mas tão

somente comprovar-se, através da documentação apensada, se os argumentos apresentados na contestação são passíveis de comprovação, levando a tão almejada verdade material.

Rebatendo o argumento da homologação do exercício, aduzem que a Auditoria Fiscal-Contábil pode ser programada para acompanhamento de apenas uma ou de várias operações do contribuinte, dependendo do interesse do ente federativo. Assim, não cabem as alegações de refiscalização trazidas aos autos pela Autuada, pois que concluída uma ação fiscal, a Administração Tributária, de pronto, programa outras ações a serem desenvolvidas em cada contribuinte. Os próprios sistemas internos da SEFAZ não permitem que sejam fiscalizados exercícios já homologados. Esta alegação é só mais um dos muitos momentos em que a defesa apresenta a intenção de se auto determinar, fugindo da legislação posta, alegam.

Ressalvam que há infrações de duração continuada que extrapolam um ou mais exercícios, citando a glosa de créditos fiscais de ICMS por aquisição de mercadorias erroneamente classificados no ativo, mas que são em verdade matérias de uso/consumo. Se o contribuinte faz o creditamento em 48 parcelas, há a possibilidade desta infração, com as mesmas notas aparecerem em vários lançamentos de ofício, como é caso da Infração 03 deste Auto de Infração. Fosse verdade a possibilidade de não se poder retornar ao tema já apresentado em lançamento de ofício anterior ter-se-ia uma norma que beneficiaria o infrator, o que não é o caso.

Quanto ao refazimento da escrita fiscal, dizem, esta pode ser refeita pelo próprio contribuinte ou pelo Fisco. No caso em tela entendem não caber o refazimento de escrita, pois não há esta previsão legal de se refazer a escrita do contribuinte a cada lançamento de ofício, e, mesmo que houvesse, todos sabem que o Auto de Infração é uma presunção e somente após a decisão definitiva dos órgãos julgadores poder-se-ia discutir, havendo previsão legal, o seu refazimento.

Esclarecem que se está a navegar nos mares do direito público, onde só é permitido fazer o que há previsão legal, e inexistente dispositivo de norma estabelecendo que se deva refazer a escrita da empresa.

Quanto ao mérito da autuação, na infração 01 tendo sido alegado erro material por parte dos mesmos (Item 16 da Impugnação)) quando da apuração do débito do tributo, pois subtraíram do ICMS total devido (normal mais o devido por substituição) do valor debitado a título de ICMS normal, afirmam que seria uma argumentação até válida para um neófito no mecanismo de apuração e pagamento de ICMS por substituição tributária, mas absurdamente inconsistente para um contribuinte do quilate da Autuada, e se, porventura, os levantamentos não abatessem o valor recolhido a título de débito do ICMS normal, ter-se-ia, aí sim, um verdadeiro “*bis in idem*” com a cobrança em duplicidade do imposto já debitado.

De forma que, como contribuinte substituto, a empresa além de suas obrigações normais, como o destaque do valor do ICMS devido em sua operação própria, há uma obrigação suplementar de recolher (antecipar) o ICMS devido por terceiros, sendo exatamente esta parcela do tributo, a que caberia aos destinatários, que deixou de recolher (antecipar), tendo a ação fiscal se limitado às operações da Autuada, não se imiscuindo na apropriação ou não de créditos de operação sujeita ao regime de substituição tributária por parte de destinatários, e caso sejam verdadeiras as alegações de que os destinatários apropriaram-se dos créditos nestas operações, entendem que ficam estes contribuintes sujeitos aos estornos em ação fiscal a ser programada, após oficialização da infração pelo CONSEF à DPF.

No item 22 da Impugnação a defesa alega que “*apesar de o imposto não ter sido recolhido em substituição, o foi pelo regime normal*”, aí se percebendo a sua intenção de subverter a ordem tributária vigente ao querer se auto determinar como sujeito de direito equivalente ao Ente federativo, titular da competência de estabelecer, como, quanto e quando serão recolhidos os tributos.

Comentam que neste mesmo item, além do desejo de se auto determinar a autuada encerra a discussão ao confessar que não efetuou a substituição tributária, legalmente prevista para a operação autuada.

Acrescentam que a impugnante não pode alegar os erros cometidos pelos destinatários, que segundo a peça defensiva, apropriaram-se de créditos que não poderiam ter-se creditado, uma vez que a discussão tem como limite o lançamento de ofício que aqui se discute, não devendo ser desviada para ocorrências aqui ausentes.

Refutam a afirmativa de ter havido erro dos mesmos ao proceder ao lançamento de falta de substituição tributária da Aguarrás, uma vez que o mesmo foi efetuado exatamente como prescrito no artigo 512-A do RICMS/97, e a despeito de mudanças na legislação que regula esta antecipação, em momento algum, tanto da ação fiscal como na defesa, ficou demonstrado que o uso da Aguarrás pelos destinatários é diverso da previsão normativa.

Observam ter a autuada formulado consulta à GETRI sobre este tema e através do Parecer 2825/2011 foi respondida estar sim, obrigada a proceder a retenção (antecipação) e recolhimento do ICMS devido nesta operação, motivo que os leva a manter a autuação neste item.

Para a infração 02, frente ao argumento da defesa de cometimento de erro por parte dos Autuantes já que *“a fiscalização não buscou identificar qual a espécie de remessa que estava sendo fiscalizada, para fazer a sua correta análise nos termos dos artigos 673 e seguintes do RICMS/BA”*, e apesar desta alegação, anteriormente, na mesma peça defensiva, a Autuada reporta ao Auto de Infração e deduz que *“Trata-se de exigência de ICMS relativa à suposta insuficiência no recolhimento da exação, quando da remessa para armazenagem fora do Estado”* sendo as duas alegações da Autuada contraditórias, já que em um momento diz não saber o que está sendo cobrado, mas faz uma correta leitura da infração quando da descrição da mesma no lançamento, o que faz cair por terra toda alegação de nulidade por incompreensão do que está sendo cobrado.

Mencionam que parece a empresa desconhecer que o parágrafo 1º do artigo 56 do RICMS/BA regula a apuração e o recolhimento do ICMS na operação de remessa para armazenagem em outra unidade da federação, esclarecendo terem realizado o cálculo comparativo do valor da remessa (CFOP 6905) com o valor da saída mais recente do mesmo produto, isso ex-ICMS e ex-frete. Ou seja, efetuaram o lançamento exatamente na forma da previsão legal e a menos que se desconheça a legislação, não há que se falar em comparação do preço da remessa com o preço da venda, pois que esta comparação não está prevista nos institutos reguladores da operação.

Esclarecem ser a data da remessa e a da saída mais recente, em alguns casos, não tão próxima, podendo apresentar certo lapso temporal. Se no período apurado houve variação acentuada de preço do produto entre a data da remessa e a da saída mais recente, não há previsão legal para qualquer expurgo desta variação, atentando para o fato de que a defesa não apresenta qualquer possível erro material praticado nos levantamentos apresentados, concordando, portanto, com todos os números ali contidos.

Falam da tentativa em confundir os Julgadores à medida que traz questões totalmente fora do contexto da autuação como um desejo de comparação das remessas com preço de custo, que não foi utilizado nos levantamentos, e até mesmo a jurisprudência acostada pela Autuada no item 58 da defesa é de grande fragilidade, não se prestando a paradigma do caso em tela, posto que naquela foi o armazém geral que sofreu a autuação, o que não ocorreu aqui, pois que em momento algum do lançamento de ofício há item imputando responsabilidade ao armazém geral.

Por fim, apesar da insistência da empresa em pleitear uma comparação entre as remessas e as vendas, deixam claro que a mesma agiu corretamente, tributando apenas as remessas, tendo as notas fiscais de venda saído sem tributação, exatamente na forma da legislação. O que se cobra, em verdade, é a diferença entre o valor da remessa e o da saída mais recente do mesmo produto, repita-se, o que os leva a manter a infração.

Quanto à infração 03, diante de terem sido elencados alguns produtos que foram motivo da glosa dos créditos de ICMS, confirmam serem equipamentos utilizados no Laboratório de Controle de Qualidade (cromatógrafos, sistema de amostragem de gases) ou utilizados para Obras Civis (estrutura metálica, grade de piso).

Embora a autuada tenha apresentado os projetos em que essas aquisições estão inseridas, deixam claro não é só e simplesmente a presença de um projeto que seja suficiente para elidir a imputação, uma vez que o projeto, por si só, não tem esta capacidade, apenas permitindo saber-se exatamente qual vai ser o uso do equipamento ou produto.

Assim, defendem que os materiais aplicados em obras civis, na sistemática do ICMS, não dão direito ao creditamento, independentemente de a empresa tê-los classificado em conta contábil de ativo, interessando para o ICMS não a classificação e sim a utilização. No mesmo diapasão encontram-se os materiais e produtos utilizados no laboratório de controle de qualidade. Este serviço encontra-se numa etapa fora do processo produtivo. A DITRI por várias vezes já se manifestou neste sentido.

Quanto ao clamor pela exclusão dos levantamentos de outros equipamentos do controle de qualidade como espectrofotômetro, outros tantos cromatógrafos, analisadores de gás e mais equipamentos de obras civis como instalações de estação de operação, e a despeito dos valores elevados de alguns destes itens, dizem não se poder olvidar que para sistemática do ICMS o crédito de ativo não é concedido em função de ser um equipamento de elevado valor, mas de sua função no processo produtivo, sendo o senso comum deste Conselho que as funções que estes equipamentos desenvolvem (controle de qualidade, segurança, obras civis, etc.) não são consideradas como do processo produtivo.

Entendem que até a mídia em CD acostado no Doc. 03 pela Autuada não elide a imputação, inclusive pontuam que alguns arquivos não abriram para possibilitar sua análise, e daqueles que acessaram tem-se que: os projetos 060504 e 0600091 referem-se a obras civis; os projetos 0600206, 0600534 e 0600466 referem-se à montagem e manutenção; os projetos 06000154 ao controle de qualidade e, por fim, o 0600024 é de mero acompanhamento.

Deixam evidente que não há necessidade de se proceder à diligência solicitada, pois que a prova a ser apresentada, como de fato o foi, é documental, e a autuada pleiteia ver excluídas do levantamento apresentado pelo fisco algumas notas fiscais e traz aos autos os projetos e a relação de notas relacionadas ao projeto.

Mencionam que a lide não se instalou em função de algum descrédito do Fisco sobre a existência ou não destes equipamentos, e sim a discussão gira em torno se as funções exercidas por estes equipamentos dão ou não direito ao crédito, na ótica da sistemática de tributação adotada pelo ICMS e nesta abordagem, fica claro que não há necessidade de diligência, pois a empresa trouxe aos autos os elementos que permitem a perfeita compreensão da situação fática. Sustentam a sua manutenção.

Em relação à infração 04, aduzem que a empresa argumenta que não pode prosperar o lançamento neste item em função de que não existe dispositivo na legislação tributária do estado da Bahia que fundamente a exigência dos estornos praticados e ao negar a existência de dispositivo de norma que sustente a autuação quer fazer confundir o Conselho, ao aduzir que apenas nas revendas se poderiam estornar tais créditos.

Entendem ter sido o legislador muito feliz nesta tipificação, já que separou no inciso II do artigo 100 do RICMS/BA a condição de redução de base de cálculo, colocando, em separado, no inciso III as situações de isenção e não incidência. Como a própria defesa alude, a redução da base de cálculo é distinta tanto da isenção como da não incidência, devendo, portanto, terem tratamento tributário distintos, pontuando que a combinação destes dois artigos permite englobar toda e qualquer operação de redução de base de cálculo ou isenção, seja por revenda ou produção. Incabível, como se pode ver, as alegações equivocadas de ausência de tipificação.

Falam que se a conduta da Autuada é de não seguir a norma tributária, deixando de efetivar os estornos nas saídas de produtos que tenham redução de base de cálculo, não lhe resta alternativa que não seja a de arcar com o ônus do lançamento de ofício, uma vez desconhecer o quanto será fabricado de cada produto, e principalmente, o quanto sairá com redução de base de cálculo é que a legislação estabelece que os estornos devam ser posteriores à ocorrência do fato (saída dos

produtos com redução de base de cálculo), já que no momento das entradas dos insumos não se poderia determinar com segurança o *quantum* dos créditos deveria ter sido glosado só se podendo determiná-lo após a conclusão das etapas produtiva e comercial.

Concluem com segurança que os estornos apresentados no lançamento de ofício estão plenamente amparados pela legislação tributária.

Sobre o Decreto 11.059/2008 e suas alterações, esclarecem que por meio do mesmo, o estado da Bahia reduziu a base de cálculo nas saídas internas de nafta, no artigo 2º, e neste mesmo artigo, no parágrafo 3º não exigiu os estornos dos créditos das aquisições que importem saídas de nafta com base de cálculo reduzida. Já no artigo 4º, observam, há autorização para as saídas internas com redução de base de cálculo, de forma a carga tributária final se situe em 12%, de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, orto-xileno, tolueno, buteno e dicloropentadieno.

Acham que diferentemente do tratamento de manutenção dos créditos de ICMS nas aquisições em que há posterior saída de nafta com redução de base de cálculo, no artigo 4º não há previsão de manutenção de créditos nas aquisições de mercadorias e serviços que servirão na fabricação dos produtos que sairão com a base de cálculo reduzida. Assim, há diferentes tratamentos para situações reguladas no mesmo instrumento normativo.

E não há nada de errado no instrumento normativo atacado pela Autuada, dizem. Quando um benefício fiscal é concedido, de regra, há objetivos que a Administração Pública quer ver alcançados. Desta forma, asseveram, o benefício pode ser dado ao contribuinte alienante e ao adquirente, ou a apenas um destes. No caso da nafta, ainda no Decreto atacado, o benefício foi dado a ambos os contribuintes envolvidos; alienante e adquirente. Na outra situação regulada pelo decreto multicitado, o benefício foi direcionado apenas ao contribuinte adquirente. Esta regulação encontra amparo no poder discricionário de que a Administração Pública dispõe na defesa dos interesses e na persecução dos objetivos que melhor atendam a sociedade.

Frente a alegação de que os estornos praticados na ação fiscal oneram a cadeia produtiva, entendem existirem duas questões a serem discutidas: primeiro, o tributo não pertence ao contribuinte e sim ao Estado, que pode lhe dar a destinação que melhor aprover. Segundo: tem-se mais uma tentativa da Autuada de se travestir de legislador, estabelecendo o quê, e o quanto deve ser cobrado de tributo na cadeia produtiva dos petroquímicos básicos no estado da Bahia.

Quanto à discussão de que não cabem estornos nas saídas em transferências CFOP 5151, apontam, deve ser observado que a legislação não faz exceções quando trata dos estornos, englobando todas as operações praticadas, salvo exceções expressas, o que não é o caso.

Diante da alusão de não caberem os estornos de crédito sobre as aquisições de nafta no mercado interno, por já estarem essas operações tributadas com redução de base de cálculo, explicam que as aquisições de nafta no mercado interno se operam com redução de base de cálculo em função de um benefício recebido pela empresa e não guarda qualquer relação com as saídas dos produtos produzidos pela mesma e que saem com redução de base de cálculo, como se verá adiante. Assim, anotam, o que se tem é uma busca por duplo benefício: o de redução da base de cálculo nas aquisições de nafta (que a lhe legislação lhe concede) e o não estorno dos créditos nas saídas de produtos de sua fabricação com redução de base de cálculo (que a legislação não lhe concede, mas, como de hábito, quer legislar neste sentido).

Diante do pleito de que sejam tratados diferentemente os créditos de aquisição de nafta no mercado interno das importações, se posicionam ser mais uma pretensão que não pode prosperar, uma vez que a nafta importada e a adquirida no mercado interno apresentam a mesma alíquota de 17%, só se diferenciando em função da redução da base de cálculo, via mecanismo da carga tributária. Mas, como se demonstrará adiante, qualquer que seja o mecanismo de redução da base de cálculo e, ainda, qualquer seja esta redução de base de cálculo a alíquota interna permanece inalterada em 17%, o que os leva a concluir com tranquilidade que os estornos dos créditos das aquisições de nafta com redução de carga tributária não aumenta a mesma, pois a alíquota permanece inalterada em 17%.

Após obter o benefício da redução da base de cálculo, asseveram que os créditos resultantes da aquisição de nafta no mercado interno não guardam qualquer relação com as saídas, como já afirmado. Independentemente do percentual da redução, estes créditos equivalem a 100% dos créditos da aquisição da nafta. Qualquer que seja a redução, o montante apropriado corresponderá a integralidade dos créditos. Se a redução alcançasse 99%, o 1% restante seria a base para os estornos e também corresponderiam a 100%. Desta forma, a menos que a empresa consiga algum benefício para se auto regular em relação aos tributos, não há na legislação qualquer benefício que exclua dos estornos as aquisições de produtos com redução de base de cálculo, na situação que se discute, pois que os dois pré-requisitos de manutenção de crédito nas saídas com redução de base de cálculo previstos no parágrafo único do artigo 35-A do RICMS/BA, apenas um foi alcançado (a redução de base de cálculo via mecanismo de “carga tributária”), já que não houve a determinação expressa de manutenção do crédito quando da edição do Decreto 11.059/2008 e suas alterações (o segundo requisito para a manutenção de crédito). Ainda neste diapasão deve ser observada a planilha acostada pela defesa em que se tem valores de crédito fiscal de ICMS da nafta adquirida no mercado interno, que já são aqueles efetivamente creditados e não o valor sobre o qual será aplicado um percentual para originar o creditamento como pode parecer.

Em função dos erros que teriam cometido, segundo a defesa, afirmam que analisarão as situações separadamente ou em conjunto, quando a situação assim o permitir, iniciando pela exclusão dos levantamentos dos valores de créditos da nafta adquirida no mercado interno acostando planilha do valor devido se feitas às exclusões pleiteadas, que se posicionam no sentido de não caber estas exclusões pelos argumentos já postos.

Para o desejo de exclusão dos créditos das aquisições de produtos que foram exportados, se mostra incapaz de produzir efeitos porque nas planilhas elaboradas apenas os créditos relativos às aquisições que deram origem à saída com redução de base de cálculo foram consideradas, e a análise de tais planilhas pode se tornar um trabalho árduo, mas pela colocação da defesa, concluem que a metodologia da apuração foi efetivamente entendida, estando o pedido apenas dentro do direito de petição que a todos é garantido, independentemente da liquidez do mesmo. Assim, asseveram estarem os créditos oriundos de mercadoria exportada fora do levantamento, já que as frações de crédito tomadas são apenas as que dizem respeito às saídas com redução de base de cálculo no mercado interno.

Em outra frente tendo sido alegado que os créditos já glosados em outras infrações não podem servir de base aos estornos. Neste caso, analisam duas questões: a empresa não reconheceu nenhum dos créditos glosados em outras infrações e também não considera que o Auto de Infração é mera presunção, e só após ultrapassadas todas as instâncias ter-se-á seu valor ajustado. Assim, também esta pretensão não pode prosperar.

Anotam que apesar de na Infração 03 ter realizado grande esforço para demonstrar que o imobilizado faz parte de sua atividade fim, agora no Item 133 da peça defensiva quer a exclusão dos créditos de aquisição de ativo, creia-se, já que são, segundo ela, aquisições “*não* relacionados com a atividade fim”, onde, mais uma vez quer, ao sabor da mudança da direção dos ventos, se auto determinar escolhendo quais créditos quer ver glosados, sem que haja previsão normativa para o pleito. E não só de imobilizado, alertam, mas também de outras operações em que sugere a exclusão sem amparo ou previsão legal. Como apresenta os mesmos argumentos para uso/consumo, etc. mantém a mesma argumentação para o ativo.

Na peça de defesa apresentada, observam a afirmação da autuada de que “*O ICMS creditado em razão de compras destinadas ao ativo imobilizado não tem qualquer relação com a atividade fim*”, ao passo que mais adiante apresenta planilha que propõe reduzir a imputação em função de erro material que teria sido praticado pelos Atuantes. Aduzem que da análise do Anexo “IV-C” pode-se ver nas observações, item “B”, que forma considerados os valores contábeis das saídas tributadas. Assim, foram excluídas dos levantamentos algumas operações, como as remessas para depósito fechado, dentro do estado, que não são tributadas e não caracterizam circulação de

mercadoria e mesmo as saídas das vendas das mercadorias remetidas para armazenagem em outra unidade da federação. Também estão fora, seguindo na exemplificação, os retornos de embalagens, etc., uma vez que a inclusão destas saídas no levantamento distorce a técnica da apuração, pois que estes valores seriam contabilizados em duplicidade (nas remessas e nas vendas), percebendo que na planilha acostada pela defesa não há inclusão dos CFOPs que foram considerados, mas apenas os valores, o que dá a falsa impressão de que houve erro por parte dos mesmos, o qual refutam a existência.

Apesar de a Autuada clamar pela exclusão dos levantamentos das notas fiscais de saídas em transferência interna para outro estabelecimento do mesmo titular não há previsão na legislação para tal conduta, nem mesmo Súmulas de Tribunais Superiores serviriam para respaldar tal pleito, pois que a empresa tributa todas as suas saídas em transferência, e como dito, passam a demonstrar o descabimento de que os estornos deveriam se restringir às aquisições com alíquota superior a 12% ou mesmo que não cabem estornos quando a carga tributária, ou mesmo a alíquota, nas aquisições forem inferiores a 12%.

Iniciam asseverando ter a empresa dado saída a alguns produtos com o benefício do Decreto 11.059 de 2008 e suas alterações, no qual o benefício em questão permitia que as saídas expressas no mesmo fossem submetidas à carga tributária de 12%, e preambularmente da discussão do cabimento ou mesmo alcance do estorno de crédito, será necessário analisar o instituto da “carga tributária” na legislação tributária do estado da Bahia.

Após indicarem que no artigo 155 da Constituição da República, na Lei Complementar 87/96 ou mesmo na lei ordinária de ICMS da Bahia, Lei 7014/96, falam, não se encontrará menção à expressão “carga tributária”, só se encontrando a referida expressão no RICMS/BA, tendo a doutrina negado qualquer possibilidade de inovação legislativa por via de decreto, no âmbito do direito tributário, devendo o decreto única e exclusivamente regulamentar a lei. Assim, o controle da legalidade do mencionado Decreto e suas alterações deveria preceder ao alcance do instituto da “carga tributária”, entretanto, não lhes é dado exercer o controle da legalidade, e diante de tal fato, há de se trabalhar com a inovação, independentemente de qualquer entendimento ulterior.

Nesta via, dizem, a aplicação da carga tributária em 12%, nas saídas elencadas no Decreto retro, deve ser alvo de algumas considerações, vez que, ao se referir a tributação nas saídas com uma “carga tributária de 12%” tem-se a primeira questão a ser enfrentada, questionando se uma carga tributária de 12% é o mesmo que uma alíquota de 12%? E vão buscar a resposta na matemática elementar.

Exemplificam que nas saídas internas, uma carga tributária de 12% equivale a aplicação da alíquota interna de 17% sobre uma base de cálculo. E qual seria esta base de cálculo? A equação de apuração do tributo é:

$$\text{ICMS} = \text{BC} \times 17\% \quad (\text{Eq. 01})$$

Para uma carga tributária de 12%, tem-se;

$$12\% = \text{BC} \times 17\%, \text{ ou } \text{BC} = 12/17 \quad \text{logo;}$$

$$\text{BC} = 0,7058823 \quad (\text{Eq. 02})$$

Assim, para uma carga tributária de 12%, nas saídas internas, ter-se-ia:

$$\text{ICMS} = (\text{BC} \times 0,7058823) \times 17\% \quad (\text{Eq. 03}).$$

Desde logo percebem que a alíquota interna (17%) permanece inalterada tanto nas saídas normais (Eq. 01) quanto naquelas em que há um limite de carga tributária (Eq. 03), sendo fácil concluir que carga tributária não se confunde com alíquota, e o que se tem, pura e simplesmente, é um benefício de redução de base de cálculo quando se impõe um limite de carga tributária.

Outra questão a ser enfrentada diz respeito ao alcance dos estornos de crédito de ICMS nas aquisições de produtos, mercadorias e serviços em função da parcela das saídas não tributadas, por conta da redução da base de cálculo, dizem.

A seguir, transcrevem a redação do artigo 35-A do RICMS/97, para destacarem que no inciso II tem-se a previsão expressa de estorno dos créditos proporcionalmente às saídas com redução de base de cálculo. Adiante, no parágrafo único do mesmo dispositivo o contraponto do inciso II, ou seja; os critérios para manutenção do crédito nas aquisições, a saber: a) estabelecimento de limite de carga tributária e b) disposição expressa de manutenção de crédito. Anotam que a presença da conjunção coordenativa aditiva “E” impõe que os dois critérios estejam presentes ao mesmo tempo, e esses dois critérios não estão presentes no Decreto 11.059, pois que não há “*disposição expressa de manutenção de crédito*” das saídas autuadas. O não preenchimento dos dois requisitos afasta a norma específica de manutenção de crédito levando à aplicação da norma geral de estorno, conforme efetuado na ação fiscal.

Por fim, discutem o alcance do estorno, diante do visto de que carga tributária e alíquota não se confundem, pois que têm naturezas distintas. Assim, não há como excluir dos levantamentos entradas com esta ou aquela alíquota em função da comparação da alíquota com a carga tributária. A comparação da alíquota com a carga tributária agride a matemática e, ao mesmo tempo, a legislação tributária do ICMS.

Para eles, a comparação da alíquota com a carga tributária pode ser representada matematicamente assim: *as entradas em quilo não sofrerão estorno se as saídas forem em metro* (quilo representando as alíquotas e metro a carga tributária). Em que situação matemática se compara o quilo ao metro? Aliado a isso, tem-se à impossibilidade matemática a jurídica.

Citam que no artigo 155, 2º, I da Constituição da República tem-se que o ICMS “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores...*”.

O artigo 19 da LC 87/96 estabelece que “*o imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido ... com o montante cobrado nas anteriores...*”, ao passo que o artigo 25 da Lei 7014/96 também refere ao “*montante*”.

Segundo constata no dicionário “Aurélio” montante é a importância total de uma conta, soma, monta. Desta forma, no mecanismo de créditos e débitos do ICMS devem ser trazidos todos os valores dos créditos e dos débitos, independentemente de alíquota ou base de cálculo. Não há menção na legislação para comparação de base de cálculo com base de cálculo, nem de alíquota com alíquota, nem de carga tributária com carga tributária e, muito menos, desta excrescência de se comparar alíquota com carga tributária, sendo esta a regra geral, a qual sucumbirá diante de regra específica, que no caso inexistente. Logo, entendem que se há de se aplicar a regra geral, com os estornos pelo montante, na forma da legislação mencionada.

Assim, no lançamento de ofício que aqui se discute respeitaram a legislação posta e realizaram os estornos com base no montante dos créditos apurados, percebendo que na peça defensiva não há menção ao GLP, um dos produtos motivo do lançamento. Assim, fica a Atuada sujeita a declaração da revelia em relação a este produto, por infringir o ônus da impugnação específica, na forma do Código Processo Civil de aplicação subsidiária ao RPAF.

Da mesma forma que nas anteriores, mantêm este item da autuação.

Em relação à infração 05, diante de ter sido alegado erro material pela não consideração das perdas do processo produtivo nos levantamentos apresentados, taxam a mesma de frágil, pois quando um contribuinte apura o estoque final ao cabo de cada exercício, já o faz depurando as perdas e os ajustes de estoques praticados em função destas perdas. Assim, explicam, o estoque final inventariado pela própria empresa (e não pelos autuantes), é um número “limpo”, não contaminado por qualquer evento que possa desqualificá-lo, e tal estoque final escriturado em uma companhia aberta, como é o caso, é um dos índices de suma responsabilidade para avaliação

da Comissão de Valores Mobiliários, dos acionistas e de possíveis credores do desempenho da Cia no exercício que se analisa. Em razão desta importância, falam ser a CVM bastante rigorosa na forma de apuração e de eventual modificação ulterior.

Argumentam que apesar da alegação de erro em sua própria escrita, não apresenta qualquer documentação de correção ou mesmo de início de correção do estoque final inventariado frente a CVM, não podendo a mesma prosperar por falta de amparo nas formalidades que se lhe exige para esta correção, deixando claro que o lançamento não foi em função de perdas em processo produtivo, como quer fazer crer a defesa, mas em função de diferenças entre o estoque escriturado e o apurado no levantamento. Consideram ter restado demonstrado que por si só as perdas são incapazes de elidir a imputação, pois que estas já estão consideradas no estoque final escriturado, isto porque o estoque é contado fisicamente em outubro e neste mês são feitos os ajustes, se necessários, e quando da escrituração do estoque final em 31 de dezembro as perdas já estão contabilizadas.

Já a apuração do preço médio com base no último mês das saídas tributadas do produto atende à legislação que regula a ação fiscal, e apesar da confissão da Autuada de que cometeu a infração ao pleitear que seja efetivada redução de base de cálculo nas saídas autuadas, entendem não caber a redução da base de cálculo que deseja ver aplicada nos levantamentos, já que a auditoria de estoque se baseia em presunção e a aplicação da referida redução só caberia em caso de certeza de que as saídas autuadas preenchessem os requisitos do Decreto 11.059/2008, o que não demonstrou ter efetivado, sendo o pedido de diligência mais uma vez, desnecessário, já que toda prova neste tipo de infração é documental e já foi acostada pela defesa, mantendo a ação fiscal neste item.

Quanto à infração 06, diante de alegado erro material cometido ao relacionarem notas fiscais de mero complemento de preço (NF 30553 e 60546), questionando a razão para expurgar do levantamento tais notas fiscais, apontam que na complementação de preço está explícito que o preço registrado na nota original estava a menor e que o valor correto é soma do valor original com o da nota fiscal complementar, devendo a tributação agora, corrigir os valores anteriores e ajustar o ICMS para os valores corretos. Portanto, não há erro nas notas fiscais citadas e sim um ajuste necessário e que não foi feito.

Quanto ao questionamento de inclusão no levantamento de notas fiscais cuja base está acima da pauta fiscal, anotam ter sido o levantamento elaborado mensalmente e englobando todas as notas fiscais e após isto foi comparado o valor devido apurado no levantamento com o valor recolhido e cobrada a diferença, quando houve. Defendem estar a metodologia correta, já que o ICMS é um tributo apurado mensalmente, e assim deve ser apurado e é mais benéfica ao contribuinte na forma apregoadada pelo CTN, pois que apenas as diferenças globais, no mês, são autuadas.

Aduzem que a despeito do álcool etílico ser utilizado para produção de produto que poderá ser exportado, não inviabiliza a cobrança, pois que a própria empresa recebe as notas fiscais com destaque do imposto, e neste momento ainda não sabe se exportará e quanto exportará do ETBE, e tal incerteza não traz prejuízo à mesma que terá direito a manutenção dos créditos de exportação, relativos às aquisições de insumos e serviços.

Concluem que a infração 06 se refere ao recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial nas aquisições de álcool etílico hidratado provenientes de outras unidades da federação não signatárias do Protocolo 17/04, sendo o valor da base de cálculo definido pelo Artigo 515-D, inciso I do RICMS/97, ou seja, *“O valor do imposto será aquele resultante da aplicação da alíquota prevista para o produto nas operações internas sobre o valor da operação ou valor estabelecido em pauta fiscal, prevalecendo o que for maior, deduzindo o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação”*, tendo o contribuinte adotado como base de cálculo o valor da operação em todas as aquisições e não o que prevê o mencionado artigo regulamentar deverá ser o valor da operação ou a pauta o que for maior razão pelo qual há valores considerados no levantamento fiscal superiores ao da pauta (pauta mínima), conforme

descrito detalhadamente na infração, não havendo motivo para dúvida com relação aos fatos e dispositivos legais infringidos, mantendo a ação fiscal neste item.

Quanto às infrações 07 e 08, seguem a ordem trazida na defesa, começando pelo argumento de não entender os motivos que levaram a glosa de percentuais distintos do mesmo produto, no caso nitrogênio, em relação ao qual aduzem que o que não se leva em consideração na ação fiscal para apuração do direito ao crédito não é apenas o estado físico do produto ou mercadoria, se líquido, sólido ou gasoso, e sim, a função que o produto, independentemente de seu estado físico, terá no processo produtivo. A partir desta informação é que se chega à conclusão do direito ou não ao crédito.

Abordam que na defesa a autuada concorda que sejam glosados apenas 2% de todo nitrogênio autuado, e apesar de tal confissão, devem os julgadores entender que a mudança de posição é estratégica, pois nas palavras da própria empresa *“foi este o critério adotado na última auditoria realizada pela SEFAZ ao glosar apenas 02% do Nitrogênio adquirido pela UNIB, que resultou no Auto de Infração nº. 271330.0002/10-3, ainda pendente de julgamento pelo e. CONSEF. Neste auto paradigma a Impugnante defende a natureza de insumo do percentual de 2% glosado”*. Questionam o motivo da empresa querer dar a natureza de insumo aos 2% glosados em outro lançamento e agora concorda que a glosa se limite a estes 2%?

No que tange ao Hidróxido de Sódio, Soda Cáustica, onde a defesa traz como paradigma um julgamento de um Auto de Infração que não se refere ao seu parque fabril, mas sim de fabricação de TDI, trazendo aos autos (item 09 da peça defensiva) os produtos que fabrica e dentre estes não consta o TDI, asseveram.

Dizem que a prova emprestada é admitida no âmbito do direito, mas deve-se verificar o contexto de sua aplicação e no caso da Soda Cáustica há que se ter muito cuidado nesta avaliação, pois que este produto pode assumir várias funções em diversos, ou até no mesmo, processo produtivo, ou seja, a mesma Soda Cáustica pode se apresentar como catalisador, como matéria prima, ou como mero material de uso/consumo (caso em que se tem em discussão). Não é simplesmente por ser Soda Cáustica que se terá o direito ao crédito, e sim se seu uso permite o aproveitamento dos referidos créditos (caso do catalisador e da matéria prima no exemplo retro).

No caso em particular indicam que o argumento defensivo de ser a Soda Cáustica utilizada no sistema de troca iônica, no tratamento de água, sendo este sistema de um purificador que remove as impurezas da água. Após certo tempo de uso há a necessidade de limpeza da própria resina da troca iônica. É aí que entra a Soda Cáustica, promovendo a limpeza das resinas do sistema de troca iônica. Ora, se outros elementos utilizados na limpeza como sabão, detergente, etc., não permitem o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, também a Soda Cáustica não deve dar direito ao aproveitamento de crédito por sua aquisição, pois que a função é a mesma que a dos detergentes.

Quanto ao Ácido Sulfúrico a defesa também reporta a decisões do CONSEF em julgamentos de processo de outro contribuinte, defendendo ponto de vista que estes julgamentos não se prestam de paradigma, já que a função do ácido no caso em discussão diverge do uso nos outros contribuintes.

Falam que o Ácido Sulfúrico, assim como a Soda Cáustica, também apresenta função de limpar as resinas de troca iônica, como afirma a peça defensiva no item 276: *“Assim como o Hidróxido de Sódio acima mencionado, o Ácido Sulfúrico é um importante insumo para o processo produtivo da UNIB na planta da UTA. Este produto é usado primordialmente com a função de regenerar a resina de troca iônica”*. Assim, entendem provado que também em relação ao Ácido Sulfúrico a função de regeneração (limpeza) das resinas de troca iônica não permite o aproveitamento dos créditos de ICMS por sua aquisição.

Quanto ao fato da defesa estribar-se em lei diversa do direito tributário para justificar a apropriação de créditos fiscais na aquisição de marcadores de combustíveis, adicionados aos produtos finais do processo produtivo quando estes já estão prontos, anotam que, por já estarem

prontos estes produtos, logo se vê que os marcadores não são indispensáveis ao processo produtivo e da mesma forma não caracterizam um custo, pois que só são empregados para diferencia-los no momento da venda, ou seja; é uma despesa de venda. Estas duas condições afastam qualquer possibilidade de apropriação de crédito fiscal de ICMS por sua aquisição.

Já o Dióxido de Carbono apresenta duas funções: no Laboratório de Controle de Qualidade e no tratamento de efluentes líquidos “*É um produto empregado no processo produtivo para neutralizar a soda gasta, adequando o parâmetro de PH da corrente de produção*”, foi dito pela impugnante, e como sabido a soda gasta (usada e não mais prestável) será descartada, mas necessita ter seu PH, que é um parâmetro ambiental indicador da acidez ou causticidade de determinado produto, ajustado segundo a legislação ambiental. Assim se tem que em nenhuma das duas funções há direito ao aproveitamento de crédito por sua aquisição, ao passo que em relação aos produtos que inibem a corrosão, discorrem não haver qualquer dúvida de que estes produtos não devem ter seus créditos aproveitados pois que são utilizados na proteção ao maquinário sem qualquer afetação aos produtos produzidos, e os leva a manter a autuação nos seus termos.

Para a infração 09, observam que enquanto na infração 05 a empresa se mostrou inclinada a considerar as omissões apuradas como perdas, aqui a situação é invertida e tenta a mesma dar às perdas apuradas a condição de omissão de saídas, aludindo a reduções de base de cálculo, etc.

Notam que as perdas foram apuradas pela autuada e não pelos autuantes, que apenas elaboraram os demonstrativos para quantificação dos valores devidos, e a impugnação não acosta cópia de documentos contábeis que comprovem as que perdas são as escrituradas e que seriam dentro do patamar de normalidade, pelo que mantêm a ação fiscal neste item.

Concluem anotando que a autuada deixou de oferecer impugnação específica em relação aos estornos dos créditos de GLP, na forma do artigo 319 combinado com o artigo 333, II do CPC, de aplicação subsidiária ao RPAF, e desta forma, superado o trintídio legal, tem-se alcançada a revelia.

Quanto ao pedido de diligência pela empresa ao longo da impugnação, na discussão retro pontuam ter restado provado que não haver qualquer verificação a ser feita no estabelecimento da Autuada, pois as provas a serem oferecidas são documentais, que já foram acostadas juntamente com a contestação.

No mérito entendem provado que a ação fiscal e o lançamento de ofício fundaram-se, única e exclusivamente, na legislação tributária em vigor na época da ocorrência dos fatos gerados discutidos, e finalizam requerendo a declaração da revelia da parte não impugnada na infração 04 (GLP), intimação para pagamento e inscrição em Dívida Ativa, caso os valores dos itens da revelia não sejam recolhidos, bem como negar as solicitações de diligência, pois que não trazem os requisitos para sua efetivação, e a declaração da procedência do lançamento de ofício ora discutido, já que na discussão de mérito restou provada a base legal do lançamento, pois a conduta da autuada ocasionou ocorrências que infringem a legislação tributária, operando-se o surgimento de crédito tributário em favor da Fazenda Pública, que aqui se quantifica.

Encaminhado para instrução, foram os autos distribuídos, e em 10 de maio de 2012, convertidos em diligência à ASTEC/CONSEF (fls. 731 a 733), para que fossem adotadas as seguintes providências:

Na infração 01, refazimento do demonstrativo original, excluindo as notas fiscais de venda para a empresa Petrolusa, excluindo, também, as notas fiscais destinadas para as empresas Coremal e IQ Soluções, respeitado o prazo limite de 18 de março de 2009 (Decreto 11.470/09), mantendo os demais documentos no mesmo.

Para a infração 03, que fosse intimada a empresa autuada a apresentar as notas fiscais objeto da autuação, e em seguida, cotejá-las os demonstrativos apresentados, identificando os bens aplicados em projetos de ampliação ou modernização do parque fabril, bem como refazer os

demonstrativos originais da infração, excluindo aqueles bens aplicados nos projetos de modernização e ampliação do parque fabril, bem como os valores das máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, todavia não considerando valores de peças e componentes adquiridos de forma individual, e sim, a unidade de máquina ou equipamento.

Quanto a infração 06, deveria ser intimado o autuado a apresentar as notas fiscais indicadas, e caso estas se refiram a operação de complemento de preço, verificar a possibilidade de refazer o demonstrativo original adicionando o valor da complementação de preço a cada nota fiscal ou notas fiscais correspondentes na apuração do ICMS-AP, além de solicitar da empresa o demonstrativo que serviu de base para apuração do imposto relativo a antecipação parcial no mês de maio de 2010 verificando se os valores das mencionadas notas fiscais de complementação de preço foram incluídas na apuração do imposto recolhido.

Em relação às infrações 07 e 08, deveria o diligente verificar em relação ao Hidróxido de Cálcio e Ácido Sulfúrico se os produtos finais (águas desmineralizada, clarificada e potável) eram comercializados e tributados pelo ICMS, ainda que diferido, indicando a proporção utilizada na produção de água, e em caso de comercialização de água desmineralizada, refazer os demonstrativos originais, admitindo o crédito proporcional às saídas tributadas na infração 07 e diferencial de alíquota na infração 08.

Para o gás Dióxido de Carbono, deveria ser verificado *in loco*, se o produto participava de forma direta do processo produtivo da empresa, entrando em contato direto com a matéria prima ou o produto fabricado, ou se havia desgaste em decorrência do contato com a matéria prima ou produto produzido, hipótese nas quais deveriam ser excluídos das infrações, ou se utilizados na neutralização de resíduos para atender o controle ambiental, hipótese na qual deveriam ser mantidos no levantamento das mesmas infrações.

Para o produto “tracervo”, excluir o mesmo das infrações 07 e 08.

Por último, na infração 09 deveria o diligente intimar a empresa a juntar cópia dos livros Razão ou Diário onde teriam sido registrados os “ajustes de inventário”, além de solicitar esclarecimentos acerca dos registros de perdas, indicando se as mesmas ocorreram durante o processo produtivo (se lançado a custo de produção) ou se durante a comercialização (fora da produção), indicando, ainda, os percentuais de perdas mensais.

Em atenção a tal solicitação, a ASTEC/CONSEF elaborou o Parecer 0079/2012 (fls. 734 a 743), no qual conclui que para a infração 01, cumpriu o determinado, tendo desaparecido os valores referentes ao exercício de 2012, remanescendo R\$ 131.267,88, de acordo com as planilhas de fls. 749 a 755.

Relativamente à infração 03, informa ter o contribuinte apresentado planilha nas quais o valor da infração foi reduzido para R\$ 521.437,42, na forma do demonstrativo de fls. 1.130 e 1.131, ao passo que na infração 06 após os ajustes solicitados pelo Relator, e diante da planilha elaborada pela empresa, o valor da mesma, de acordo com demonstrativo de fl. 1.165 foi reduzido para R\$ 1.256.947,99.

Quanto às infrações 07 e 08, após efetuar todos os ajustes solicitados, tendo, a empresa inclusive, elaborado Informe Técnico 001/2012 (fls. 1.236 a 1.238), a infração 07 passou a ter o valor de R\$ 1.557.794,97 e a infração 08 remanesceu em R\$ 213.453,55, na forma dos demonstrativos de fls. 1.196 a 1.225.

Finalmente, na infração 09, após pontuar ter a empresa prestado os devidos esclarecimentos relativamente às perdas, conclui que as mesmas estão contidas nas informações das quantidades descritas à fl. 414 que juntará ao processo oportunamente.

Conclui indicando estar acostando mídia eletrônica, na qual estão contidos todos os demonstrativos elementos da diligência.

Os autuantes se manifestam em relação às conclusões da diligência (fls. 1.246 a 1.258), argumentando que em relação à infração 01 a diligência apresenta uma situação inusitada, diante

da formulação de consulta à SEFAZ sobre este tema e, através do Parecer 2825/2011, foi informado estar obrigada a proceder a retenção (antecipação) e recolhimento do ICMS devido nesta operação. Mesmo com tal opinativo, prosseguiu na conduta diversa da prevista em legislação (artigo 512-A do RICMS/97) e para sustentar seu procedimento contrário à legislação, na sua peça defensiva alega que *“apesar de o imposto não ter sido recolhido em substituição, o foi pelo regime normal”*, daí se percebendo a sua intenção de subverter a ordem tributária vigente ao querer se auto determinar como sujeito de direito equivalente ao Ente federativo, titular da competência de estabelecer, como, quanto e quando serão recolhidos os tributos.

Ainda na defesa, além de tal desejo, a impugnante encerra a discussão deste item ao confessar que não efetuou a substituição tributária, legalmente prevista para a operação autuada, daí concluindo que a confissão da Autuada de não ter se portado como prescreve a legislação tributária é motivo suficiente para a cobrança dos valores não recolhidos, na forma efetuada no curso da ação fiscal, motivo pelo qual, entendem deve o Parecer ASTEC ser corrigido para eu se retorne ao lançamento original.

Na infração 03, após transcrição do mencionado Parecer no seguinte trecho *“O autuado reitera seus argumentos defensivos de que tais aquisições foram destinadas ao ativo imobilizado e devidamente ativadas contabilmente pela empresa”*, e a afirmação de que se referem a diversos equipamentos, *“como os que compõem o sistema de detecção de gases da UNIB”*, esclarecem que ao se falar em sistema de detecção de gases, se refere, em verdade, em sistema de segurança. E é exatamente nesta tecla que se funda o Parecer atacado. A Autuada fornece relação de projetos que envolvem equipamentos aplicados em segurança industrial, controle de qualidade, manutenção, obras civis e etc., como se demonstrará adiante, atividades alheias ao seu objeto social de produção de petroquímicos.

Passam, a seguir, a esclarecer a apropriação dos créditos fiscais de mercadorias e serviços alocados na rubrica “Ativo Imobilizado”, onde a legislação estadual não especifica quais bens devem ou podem ser alocados no ativo. E acerta nesta abstenção já que remete à legislação federal esta regulação (v. artigo 93, V, a). Na esfera federal têm-se duas leis que tratam do tema, a saber; a Lei das S/A e a Lei do Imposto de Renda.

Afirmam estabelecer a Lei do Imposto de Renda (Lei 9.249/95, artigo 30 conjugada com o artigo 301 do RIR/99) os limites para que um bem possa ser alocado no ativo. São dois os limites: um temporal (vida útil de mais de um ano) e outro financeiro (valor acima de R\$ 326,61). Na Lei das S/A (Lei 6.404/76, modificada pela Lei 11.638/2007), transcrevendo trechos dos mencionados diplomas.

Daí concluem que do exame da legislação sobre o tema, tanto a federal como a estadual, aquela baliza os bens que devem ser alocados na rubrica de ativo imobilizado, mas não determina que esses bens tenham direito aos créditos fiscais de ICMS por suas aquisições. E não poderia ser de outra forma, sendo o ICMS um tributo da competência dos estados federados e do Distrito Federal a estes compete regular a relação Fisco-Contribuinte, respeitada a Constituição da República. Em outras palavras; não é condição única, necessária e suficiente a alocação de um bem no ativo para que tenha direito a apropriação dos créditos fiscais de ICMS em sua aquisição, pois a alocação de qualquer bem no ativo atende tão somente a legislação federal.

Adentram na legislação do estado da Bahia, retro posta, tem-se estabelecida a condição para que um bem alocado no ativo tenha os créditos por sua aquisição aproveitados, na forma estabelecida. Esta condição, “a contrário senso”, encontra-se no § 11 do artigo 93 do RICMS/97, o que significa dizer: um bem será alocado no ativo imobilizado atendendo a legislação federal, nos critérios de tempo de vida útil e valor monetário, e poderá ter seus créditos apropriados se a legislação do estado da Bahia o permitir. E só há uma condição que a legislação do estado da Bahia não permite esta apropriação. Exatamente como acabamos de ver: *“tratando-se de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”*. Esta é a tese para a sustentação da ação fiscal.

Apontam não ser esta posição mera invenção, mas uma imposição da norma legislativa, exemplificando se um contribuinte adquire uma geladeira, por óbvio, este bem será alocado no ativo imobilizado, pois que, com certeza, custará mais que R\$ 326,61 e terá vida útil acima de um ano (atendendo a legislação federal). Para que se permita a apropriação dos créditos por essa aquisição, há que se investigar seu uso. Se o hipotético contribuinte é fabricante de sorvete, por exemplo, geladeiras, freezers, batedeiras, etc. terão seus créditos fiscais de ICMS nestas aquisições apropriados, já que esta é a atividade do contribuinte: seu processo produtivo e de armazenamento ocorre a baixas temperaturas.

Por outro lado, indicam que a autuada ao adquirir geladeira, fogão, televisão, mesas, cadeiras para equipar um refeitório, entendem, com fundamento na legislação, que essas aquisições devem ser alocadas no ativo imobilizado, atendendo à legislação federal, mas não devem ter permissão para apropriação de seus créditos fiscais de ICMS, já que a atividade da autuada não é no ramo das refeições (restaurante, por exemplo). Assim, no seu entender, não há que se discutir que este ou aquele equipamento tem valor elevado. O que é preciso perseguir é: qual a função do bem no processo da Autuada? Com este entendimento analisaram a planilha acostada aos autos pelo Parecer ASTEC examinando e discutindo os projetos, verificando se há pertinência ou se são alheios às atividades da Autuada, tendo o mesmo colacionado às fls. 756 e seguintes planilha elaborada pela empresa, em que se tem a proposta de apropriar os créditos dos bens ali elencados.

Apontam que nesta planilha ao lado do número do projeto há uma coluna “Área de Aplicação” em que se descreve o processo produtivo, mas não se apresenta a função do bem no processo produtivo. A descrição da área de atuação, por si só, é incapaz de determinar a função do bem no processo, senão vejamos. Como exemplo, tomam o Projeto PJ 0600534 no qual estão alocados vários cromatógrafos que nada mais são do que equipamentos utilizados no Controle de Qualidade, e o CONSEF historicamente não tem concedido crédito fiscal nas aquisições de mercadorias, produtos e serviços associados ao Controle de Qualidade, a exemplo, do julgamento do A.I. 206944.0003/10-3, onde são negados os créditos das aquisições de material para laboratório em processo de ampliação, como se na transcrição do Acórdão JJF 0025-01/12, transcrito.

No mesmo PJ 0600534 apontam a existência de grade de piso, estrutura metálica, material de montagem e instalação, projetor, ventilador, móvel de escritório, e outro equipamento de Laboratório; o analisador de gás O₂, e a nenhum deles foi atribuída a função desempenhada no processo produtivo, mas apenas e tão somente a descrição daquela “Área de Aplicação”.

Descrevem, então, a função que cada projeto alocado na planilha em função da natureza do bem, já que a dizem ter a autuada se omitido desta função.

- PJ 0600154 – Controle de Qualidade (cromatógrafos).
- PJ 0600402 – Obras civis (grade de piso, estruturas metálicas).
- PJ0600024 - Controle de Qualidade (cromatógrafos e espectrofotômetro) e obras civis (grade de piso, estruturas metálicas).
- PJ 0600067 – Manutenção e obras civis (material aplicado manut/const área predial).
- PJ 0600054 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ 0600058 – Controle de Qualidade (espectrômetro) e manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ 0600161 – Manutenção (materiais de instalação e montagem).
- PJ 0200134 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- 400686 – Controle de Qualidade (cromatógrafo).
- 400703 e 400704 – Controle de Qualidade (cromatógrafos, espectrômetro, titulador, analisadores).

- PJ 0600206 – Manutenção (material aplicado a serviço).
- PA-BA0100011 – Segurança (silenciador).
- PA-BA0100012 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PA-BA0100026 – Controle de Qualidade (analisador).
- PJ-0200131 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0200431 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0200770 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0201080 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0201189 – Serviços para obras civis.
- PJ-0600012 – Móveis de escritório.
- PJ-0600015 – Armário.
- PJ-0600023 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0600024 – Obras civis (estrutura metálica)
- PJ-0600025 – Móveis de escritório.
- PJ-0600033 – Manutenção (lâmpadas).
- PJ-0600046 – Segurança (detector de fuga de gás).
- PJ-0600063 – Controle de Qualidade (analisadores).
- PJ-0600091 – Controle de Qualidade (analisadores e cromatógrafo).
- PJ-0600201 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0600204 – Móveis de escritório.
- PJ-0600207 – Manutenção (material de montagem e instalação) e laboratório (analisadores).
- PJ-0600208 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0600230 – Obras civis (estrutura metálica)
- PJ-0600384 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- 400336 – Informática (memória)
- 400705 – Projetor de vídeo.
- 400713 – Informática (computador).
- 401529 – Uso/consumo (abraçadeiras).
- 401541 – Veículos (guindastes, utilitário).
- PA-BA0100010 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0600545 – Controle de Qualidade (sistema de amostragem).
- PJ-0600559 – Controle de Qualidade (analisadores e cromatógrafos).
- PJ-0600651 – Segurança (reboque).
- PJ-0600659 – Segurança (extintor de incêndio).
- PJ-0600660 – Manutenção (material de montagem e instalação) e aquisição de móveis para sala do ADM.
- PJ-0600786 – Obra civil e manutenção (instalação sistema de amostragem).
- PJ-0600941 – Móveis (cadeira) e obras civis (estrutura suporte).
- PJ-0600966 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0601713 – Manutenção (material de montagem e instalação e luminárias).
- PJ-0602132 – Obras civis (chapa, perfil).

- PJ-0602163 – Armário.
- PJ-0602466 – Obra civil (estrutura metálica e armário).
- PJ-0602621 – Laboratório (analisadores).
- PJ-0602759 – Manutenção (material de montagem e instalação).
- PJ-0602900 – Segurança (válvula de água de incêndio).
- PJ-0603304 – Segurança (sistema segurança), móveis (estante).
- PJ-0606290 – Segurança (sistema de água de combate a incêndio)

Além destes projetos fala alocar a planilha mais dois projetos sem qualquer número. A estes projetos chamados de “Infraestrutura – modernização da unidade industrial” e “Report linha de FW (água de combate a incêndio)” estão relacionadas descrição de produtos que vai desde “produto genérico” a “motor diesel estacionário”.

Identificam que a Planilha que ora em discussão, acostada pela autuada, é exatamente a mesma que fundamentou o Parecer ASTEC na exclusão de notas fiscais destes projetos, conforme folhas 1.058 e seguintes. Assim, tem-se por correto, verdadeiro e irretocável que equipamentos tenham seus créditos aproveitados, bastando que sejam alocados no ativo, tenham valor acima de R\$ 326,61 e vida útil acima de um ano. Estes critérios, como visto, atendem tão somente à legislação federal de classificação dos bens em rubrica de ativo, mas não são suficientes para a apropriação dos créditos fiscais de ICMS frente à legislação estadual, que exige pertinência entre a função do bem e o processo de produção do contribuinte (vide retro exemplo da geladeira e do fabricante de sorvete). Televisões, geladeiras, móveis e utensílios adquiridos para dar conforto aos empregados, por mais louvável que seja a atitude de bem tratar os colaboradores, não é suficiente para preencher as obrigações legais perante a legislação estadual.

Desta forma, falam da necessidade de se corrigir o Parecer ASTEC em relação a esta infração para que a legislação da Bahia seja respeitada.

Em relação à infração 06, afirmam que em 20 de junho de 2011, a Autuada efetuou, por meio de denúncia espontânea recolhimento de diferenças resultantes de pagamento a menor da antecipação parcial sobre aquisições interestaduais de álcool hidratado não combustível, no período de janeiro a outubro de 2011, totalizando R\$ 10.642.709,29 (dez milhões, seiscentos e quarenta e dois mil, setecentos e nove reais e vinte e nove centavos), tendo o recolhimento abrangido todo o passivo daquele período, em relação a esta infração, relacionando as notas fiscais de todos os contribuintes de quem adquire Álcool hidratado, fora do estado da Bahia, não tendo feito exceção alguma. Consideram ser o procedimento da Autuada ao efetuar a denúncia espontânea clara evidência de que acertaram quando também não fizeram exclusão de contribuinte no levantamento fiscal elaborado. Assim, tem-se uma situação interessante, pois a Autuada admite ser devedora da antecipação de todas as aquisições, confessando claramente que cometeu a infração, enquanto o Parecer ASTEC exclui várias notas fiscais da relação.

Diante desta situação, entendem que a única forma de manter a coerência entre a confissão da Autuada e o Parecer ASTEC é refazer o Parecer, restabelecendo as condições dos levantamentos apresentados ao fim da ação fiscal.

Nas infrações 07 e 08 pontuam que o Ácido Sulfúrico teve apenas 48% de seus créditos glosados, acostando Informe Técnico, seguido de correspondência eletrônica onde a autuada informa que o Nitrogênio (N₂) é utilizado em serviços de manutenção e em análises de laboratório, dentre outros usos, e que parte do Ácido Sulfúrico é utilizado no tratamento de efluentes líquidos do seu processo produtivo, tendo chegado a este valor a partir deste informe fornecido pela própria empresa, no qual esta indica destinar parte do ácido sulfúrico adquirido para tratamento de água e outra parcela para tratamento de efluentes.

Garantem que não foi glosada qualquer parcela dos créditos de ICMS das aquisições de ácido sulfúrico utilizados em tratamento de água ou da limpeza de resina de troca iônica (52% das

aquisições), sendo o equívoco do Parecer ASTEC de certa forma compreendido, à medida que a Atuada fornece à Diligente Parecer Técnico diverso do fornecido ao curso da ação fiscal.

Não sabem o motivo da mudança do Parecer da Atuada, mas dizem evidente que, com essa atitude, consegue-se redução do valor do débito. Aos 52% restantes cabe aplicar a proporcionalidade solicitada na diligência entre as saídas tributadas e o consumo interno da água, o que o Parecer ASTEC não procedeu. A proporcionalidade deve ser aplicada apenas sobre os 52%, já que a outra parcela (48%) é utilizada para tratamento de efluentes, sem “saída tributada”.

Finalizam, analisando o fato do parecer fornecido pela Atuada na diligência ter o mesmo valor, no que tange a decisão, em relação ao parecer fornecido pela Atuada em curso de ação fiscal, e no que tange ao Dióxido de Carbono (CO₂) aduzem que a Diligência acosta Informe Técnico elaborado pela Atuada descrevendo a função do CO₂ neste processo de produção (folha 1.238).

O mesmo deixa bastante claro que o CO₂ não tem afetação com a corrente de processo e sim a soda cáustica. Esta “soda gasta” (sic), imprestável para reutilização, é descartada, pois que já cumpriu sua função no processo produtivo. Neste ponto entra a legislação ambiental que diz que os efluentes devem ser tratados para preservação do meio ambiente. Os efluentes líquidos da Atuada são remetidos à Cetrel, que tem a função de tratar e descartar os mesmos. Ocorre que a Cetrel só recebe os efluentes líquidos se estiverem com pH ajustado entre 6 e 9. Exatamente esta é a função do CO₂: tratar os efluentes líquidos da empresa atuada. O tratamento de efluentes está além do processo produtivo, sem afetação direta com a linha do processo, caracterizando-se, assim, como material de uso/consumo, na forma da legislação do ICMS do estado da Bahia.

Assim, dizem ter restado provado que o CO₂ utilizado no ajuste de pH da soda cáustica gasta, antes de seu descarte, não confere direito aos créditos fiscais de ICMS em sua aquisição.

Concluem que o Parecer ASTEC deve ser refeito para inclusão destes valores na planilha de débito do lançamento em discussão, e por fim, entendem que pode ser difícil a percepção de questões de técnica de processo petroquímico a preposto fiscal que não seja especialista nesta área, motivo pelo qual solicitam a remessa dos autos a especialista nesta área (IFEP Indústria ou COPEC) para que a Bahia não seja prejudicada nesta decisão, já que há nos quadros da SEFAZ prepostos que podem elucidar estas dúvidas.

Trazem decisão do CONSEF, a título de exemplo, onde se nega o crédito aos produtos adquiridos para tratamento de efluentes, no A. I. 279196.0001/10-6, cuja Ementa do Acórdão JJF 0256-05/11 transcrevem.

Em relação à exclusão dos levantamentos do Tracerco Isocianato 30.000, Tracerco Tolueno 30.000 e o Tracerco Xileno 30.000, que denominam “marcadores”, firmam que os mesmos são adicionados aos produtos acabados, não se caracterizando como elementos indispensáveis nem necessários ao processo de produção e muito menos constituem seu custo, pois que já entram além do processo produtivo, logicamente como uma despesa, no caso, despesa de venda.

Falam ser adicionados atendendo normatização da ANP (Agência Nacional do Petróleo), para evitar que se pratiquem ilícitos na comercialização de solventes e combustíveis, para atender a legislação preventiva da área criminal e não da área tributária. Além disso, os marcadores não são a embalagem ou etiqueta dos produtos comercializados. Se colocados lado a lado, em frascos distintos, os produtos fabricados pela Atuada, já com os marcadores adicionados, e os mesmos produtos fabricados por outro contribuinte, RLAM, por exemplo (também com os marcadores adicionados), é impossível identificar quem fabricou tal ou qual produto, exemplificando que se fossem realmente a embalagem ou a identificação do produto da Atuada, a exemplo do Leite Ninho e do Leite Itambé, ou da pizza Sadia e da pizza Perdigão, bastaria um passear dos olhos e os produtos estariam identificados, distinguindo-se com facilidade quem fabricou quem.

Outra questão que analisam é a que não basta que um gasto seja resultado de uma obrigação legal para que seja permitida a apropriação dos créditos fiscais de ICMS, nas aquisições dela resultante. Podemos analisar as despesas com o tratamento de efluentes. A legislação ambiental

determina que sejam tratados os efluentes (esgoto) da Autuada (artigo 26 da Lei 10.431 do estado da Bahia). Mas nem mesmo a legislação ambiental determinado os gastos com este tratamento é capaz de permitir que os créditos pela aquisição sejam apropriados, já que o tratamento dos efluentes ocorre em etapa posterior à produção (além de processo produtivo) exatamente como ocorre com os marcadores.

Por fim, tem-se esta questão dos créditos nas aquisições de marcadores já resolvida na esfera administrativa, pois que o CONSEF, através do Acórdão 0114-04/10 julgou procedente o lançamento efetuado através do AI 2989370001087, como se pode verificar na Ementa transcrita, que considerou os produtos “corante vermelho para óleo diesel, marcador de querosene FR e marcador de solvente FR e materiais usados no tratamento de água e efluentes como material de uso e consumo.

Sustentam a imputação para a infração 09;

Ao final, requerem o refazimento do Parecer ASTEC 0079/2012 para na infração 01, considerar a legislação do estado da Bahia na exigência da substituição tributária; na infração 03, considerar que os bens adquiridos atendem à legislação federal de classificação de bens no ativo, mas não atendem à legislação estadual para apropriação dos créditos fiscais de ICMS, em suas aquisições, pois que restou demonstrado que esses bens têm função alheia à atividade da Autuada; na infração 06, corrigir o Parecer já que a empresa confessou, com recolhimentos espontâneos, que é devida a substituição em todas as suas aquisições do álcool, e nas infrações 07 e 08, refazer o mencionado Parecer, incluindo nos levantamentos o dióxido de carbono e os 48% de ácido sulfúrico, ambos utilizados no tratamento de efluentes e, proporcionalmente, os 52% do ácido sulfúrico utilizados no tratamento de água, o nitrogênio utilizado em laboratório e na manutenção e os marcadores adicionados aos produtos já prontos, além da remessa dos autos a auditor especialista em processos industriais para esclarecer acerca do uso da soda cáustica e do dióxido de carbono no tratamento de efluentes, reabrindo o prazo para manifestação da Autuada em relação aos documentos acostados pelos Autuantes.

Petição da empresa constante às fls. 1.281 e 1.282 após apontar ter sido intimada com prazo de dez dias ao invés dos trinta determinados pelo Relator, bem como não ter sido disponibilizada cópia dos demonstrativos produzidos pela diligente, requer a reabertura do prazo de defesa, no que foi atendida consoante intimação de fl. 1.286.

O sujeito passivo retorna ao feito para se manifestar frente à diligência (fls. 1.288 a 1.300), na qual, para a infração 01, além das reduções já realizadas aduzir que deveriam ser excluídos também os valores exigidos em 2007 (R\$ 5.187,00) nas saídas de aguarrás para o CNPJ 33.453.598/0305-45, por terem sido anteriores à regra de substituição tributária, instituída apenas em 19.03.2009 pelo Decreto Estadual nº 11.470/2009, bem como os valores relativos aos anos de 2009 (R\$ 51.504,73) e 2010 (R\$ 74.576,15), pois a aguarrás adquirida pelas empresas Coremal e IQ Soluções não era revendida enquanto combustível, mas como insumo na fabricação de thinner e solvente, além de ter restado comprovado em relação às mesma, embora as operações não tenham sido submetidas ao regime de substituição tributária, foram submetidas ao regime de não cumulatividade, ou seja, o ICMS destacado foi creditado e as saídas subsequentes foram debitadas do imposto, portanto, o valor que supostamente deixou de ser recolhido na cadeia da aguarrás, deveria ter considerado o valor do ICMS recolhido quando da saída promovida pelos destinatários, sob pena de haver um inconcebível excesso de arrecadação por parte do Erário.

Na infração 03, entende que, além das reduções já realizadas, ainda devem ser excluídos outros equipamentos mantidos no novo demonstrativo, pois se referem a investimentos em projetos relevantes, à época, conforme documentação já acostada aos autos, tais como: a planta de ETBE da UNIB adquiriu diversos equipamentos, dentre eles, novos reatores primários, secundários, colunas de lavagem, bombas d'água, trocadores, tendo sido feitos investimentos para melhorar a eficiência produtiva da planta de Olefinas I (UO-I), responsável pela produção de etileno, tendo sido substituídos ou modificados diversos equipamentos, dentre eles, Torres de Soda Caustica,

Pré-aquecedores de Nafta, Geradores de Vapor de Diluição de Óleo Quench, conforme demonstrativo; aumento da capacidade produtiva da planta de isopropeno, oportunidade em que foram adquiridos novos cromatógrafos, também alocados na planta de aromáticos da UNIB, equipamento indispensável ao processo produtivo.

Salienta que nesse contexto, para exemplificar, devem ser excluídas as notas fiscais referentes a investimentos em estrutura, tais como: 04, 40691, 715, 8278, 721, 40898, 747, 416, 417, 515, 776, 6101, 253, 923, 303, 98082, 365198, 324, 336, 73616, 19, 665, 5959, 08, 11, 763, 53280, 666, 676, 21898, 712, 711, 713, 717.

Assevera que as referidas aquisições foram alocadas em investimento para o aperfeiçoamento e melhoramento de unidades industriais, guardando estrita relação com a atividade industrial, conforme projetos já acostados aos autos.

Sustenta que referidos bens, a exemplo dos que foram excluídos, guardam estrita relação com a atividade industrial da planta, não podendo ser considerados alheios à atividade de industrialização.

Frente à infração 06, diz que a ASTEC promoveu a elaboração de novo demonstrativo à fl. 1.165, ensejando a redução do crédito tributário de R\$ 1.300.916,98 para R\$ 1.256.947,99, após apropriação das notas fiscais de complemento de preço 30553 e 60546, entretanto, deve ser considerando que o álcool etílico hidratado é utilizado como principal insumo para a produção do ETBE (Éter etil-terc-butílico), produto final que é integralmente exportado, e considerando que a antecipação parcial representa antecipação do imposto que seria devido na operação subsequente e que as operações de exportação não ensejam a tributação pelo ICMS, nos termos do artigo 155, §2º, X, “a”, da CF/88, não deve prosperar a exigência.

Neste sentido já se posicionou a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, na forma dos Pareceres, cujas Ementas transcreve (5848/2005 e 1517/2007).

Entende que a exigência fiscal deve ser integralmente cancelada, já que não realiza fato gerador do ICMS em relação ao insumo álcool etílico hidratado, tendo em vista a sua integral aplicação na produção de ETBE, produto exclusivamente destinado à exportação.

Nas infrações 07 e 08, diante da elaboração de novo demonstrativo às fls. 1.196 a 1.226, fruto da diligência, ensejando a redução do crédito tributário nas infrações 07 e 08, conforme abaixo:

	Infração 07	Infração 08
Auto de Infração	1.987.173,70	393.823,95
ASTEC	1.557.794,97	213.453,55

De início, verifica a correta exclusão dos valores relativos às aquisições do TRACERCO, por se tratar de um marcador adicionado, por exigência da ANP, nos solventes produzidos pela UNIB, integrando o produto acabado.

Outrossim, após visita *in loco*, restou comprovada a utilização do Dióxido de Carbono na Unidade Industrial de Olefinas II (UO-II) integrante da UNIB, uma das responsáveis pela produção de matérias primas à 2ª geração da cadeia plástica. O Parecer ASTEC em questão asseverou, expressamente, que o produto é consumido no processo produtivo na condição de elemento necessário à industrialização.

Finalmente, restou comprovada a utilização do Hidróxido de Sódio e do Ácido Sulfúrico no processo produtivo da UNIB, destinada à produção de água clarificada, desmineralizada e potável, produtos acabados industrializados pela Braskem.

O demonstrativo elaborado pela ASTEC cancelou o equivalente a 42% do crédito exigido, resultante do percentual de água produzida na unidade industrial e objeto de saídas tributadas.

Ressalta que o próprio Parecer ASTEC reconhece que todas as saídas de água da UNIB foram tributadas, seja sob o regime normal ou com diferimento do ICMS.

Por sua vez, o percentual de 58% de água produzida na UTA, embora não tenha sido objeto de saídas tributadas, foi consumido pela própria planta na atividade industrial, por exemplo, para produção de vapor ou na própria UTA conforme índices técnicos apresentados e validados (fl. 1.195).

Assim, diante da comprovação de que as saídas foram integralmente tributadas, bem como a utilização do Hidróxido de Sódio e do Ácido Sulfúrico como insumo na Unidade de Tratamento de Água – UTA, deve ser cancelada integralmente a exigência nesse aspecto.

Embora não tenham sido objeto de diligência fiscal, fala, devem ser expurgados também do lançamento os demais itens glosados pela fiscalização, tendo em vista a comprovação na defesa de que não se caracterizam como bens de uso e consumo:

PRODUTO	ICMS
NITROGENIO GASOSO LIQUIDO VAPORIZADO P1	978.483,32
NITROGENIO LIQ TQ CARRETA	76.558,98
NITROGENIO GAS TUBOVIA	75.766,34
DIOXIDO CARBONO LABORAT	72.935,28
INIBIDOR CORROSAO	142.441,77
TRATAMENTO CORROSAO	6.082,98
TRATAMENTO VAPOR	893,20
MANUTENÇÃO	305,37

Chama atenção especial para o Nitrogênio. Trata-se de gás inerte usado em vários sistemas do processo produtivo (ex. Tanques, Vasos, etc.) da UNIB. Aproximadamente 90% do Nitrogênio utilizado forma uma capa protetora e tem contato com os demais insumos utilizados durante o processo de transformação dos produtos acabados industrializados pela UNIB, como um fluído de sistemas de selagem com a função de evitar a entrada de oxigênio na corrente.

Com efeito, a própria Fiscalização considerou que 98% do Nitrogênio Gás Tubovia seria considerado insumo no processo produtivo da UNIB, glosando apenas 2% do Nitrogênio Gás Tubovia, refletindo um ICMS no valor de R\$ 75.766,34.

Não obstante o critério utilizado para o “Nitrogênio Gás Tubovia”, sem qualquer explicação técnica, a Fiscalização glosou 100% dos créditos de ICMS correlatos às respectivas entradas do “Nitrogênio Gasoso Líquido”. Todavia, afirma trata-se do mesmo produto e tem a mesma aplicação no processo produtivo. A denominação decorre apenas de aspectos contratuais ou logísticos com o fornecedor White Martins.

Deveria, no seu ponto de vista, a Fiscalização manter a coerência do critério adotado, reduzindo ao menos a base de cálculo das entradas, o que resultaria num ICMS do Nitrogênio Gasoso Líquido Vaporizado no valor de R\$ 19.569,67.

Inclusive, foi este o critério adotado na última auditoria realizada pela SEFAZ ao glosar apenas 2% do Nitrogênio adquirido pela UNIB, que resultou no Auto de Infração nº 271330.0002/10-3, ainda pendente de julgamento pelo CONSEF.

Na infração 09, garante ter comprovado na diligência fiscal que procedeu ao devido registro das perdas de Propeno no livro Razão, em conta específica, nos exercícios de 2007 e 2008, e, além disso, restou comprovado que as perdas são registradas no transporte do Propeno pela tubovia, portanto, fora do processo produtivo, cujas notas fiscais são emitidas a partir dos medidores disponíveis, e embora exista um sofisticado sistema de medição, os diversos instrumentos de medição apresentam erros de leitura inerentes e aceitos internacionalmente.

Rememora que à época, o percentual de perda admitido era de até 1,27%, as quais são inevitáveis e inerentes à operação da planta, peculiaridade não considerada pela fiscalização, gerando as supostas omissões nas saídas do propeno, e em atendendo a determinação da JJF requer a juntada de demonstrativo com a movimentação de estoque do produto nos exercícios de 2007 e 2008, conforme fichas de movimentação já entregues no curso da diligência fiscal, no qual se pode perceber que em nenhuma competência de 2008 o percentual de perdas ultrapassou 1%, portanto, não houve quebra “anormal” como deduzido no lançamento, o mesmo ocorrendo em 2007, tendo o sistema SAP sido implantado na empresa em outubro de 2006 e o ajuste foi concentrado em Janeiro de 2007 e ao se observar o acumulado das perdas registradas no período, poderá verificar que não houve perda “anormal” como consta na autuação.

Assim, garante ter restado comprovado, a partir dos elementos apresentados em sede de diligência fiscal, que não houve perda anormal nos exercícios de 2007 e 2008, devendo ensejar o cancelamento integral da exigência perpetrada.

Pelo exposto, conforme premissas firmadas, requer seja o processo enviado para ASTEC, de forma a se pronunciar sobre os documentos e esclarecimentos apresentados, requerendo seja cancelado o crédito tributário já revisto pela ASTEC nas infrações 01, 03, 06, 07, 08 e 09, sem prejuízo da insubsistência integral das referidas infrações, conforme impugnação e todas as manifestações ofertadas nesses autos, inclusive a presente.

Em 15 de outubro de 2012 o feito foi redistribuído para o julgador Jorge Inácio de Aquino (fl. 1.306).

Em 21 de maio de 2013 a empresa autuada peticionou (fls. 1.309 a 1.319) no sentido de que de forma superveniente ao lançamento verificou que o RICMS/12 retificou o conceito de limitação de carga tributária para fins de estorno proporcional, além do fato da solução de consulta emitida pela SEFAZ no qual indica de forma expressa a impossibilidade de estorno proporcional da nafta (Parecer 8.449/2012), e a lavratura, pelos mesmos autuantes, do Auto de Infração 271330.0010/12-2, fatos que se refletem no âmbito da infração 04 do presente lançamento.

Argumenta que em relação à infração 04, promove a aquisição interna de nafta, principal insumo cuja entrada está sujeita a redução da base de cálculo, nos termos dos Decretos 11.059/2008 e 11.807/2009, de forma que a carga tributária seja limitada aos seguintes percentuais:

Período	Limite de carga tributária
Mai/2008 a Out/2009	11,75%
Nov/09 a Mar/10	10%
Abr/10 a Set/10	8%
Out/10 a Mar/11	5,5%
A partir de Mai/11	Diferimento

Por sua vez, assevera que as saídas internas de seus produtos acabados (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno), resultantes da industrialização da nafta, também estão sujeitas a redução da base de cálculo do ICMS, nos termos do artigo 4º do Decreto 11.807/2009, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%.

Nesse contexto, se posiciona no sentido de que o artigo 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96 assegura o crédito integral relativo às operações anteriores vinculadas às saídas subseqüentes, amparadas pelo benefício fiscal de redução da base de cálculo, observado o percentual da carga tributária aplicado na saída, conforme transcrição.

Da mesma forma, invoca o parágrafo único do artigo 35-A do RICMS/97 (transcrito), vigente à época dos fatos autuados, além das disposições expressas de manutenção de crédito, também ressalva o limite da carga fiscal nas operações para fins de apropriação do crédito.

Percebe que a autorização normativa para manutenção do crédito já estava prevista na legislação vigente, devendo observar apenas o limite de carga tributária, conforme deduzido na impugnação

apresentada oportunamente, mencionando que o novo RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 13.780/2012, tornou ainda mais evidente a manutenção do crédito nas operações de que trata a infração 04, de forma a respeitar o limite da carga tributária, nos termos do § 1º do artigo 268, bem como o artigo 312, § 1º, transcritos.

Observa que as disposições contidas no novo RICMS/BA são plenamente aplicáveis na presente discussão, pois o fundamento legal do mesmo também se baseia na Lei Estadual 7.014/96, ou seja, trata-se de norma meramente regulamentadora para execução da Lei que efetivamente “regula” e disciplina a matéria, deixando tais disposições legais evidente que o contribuinte poderá utilizar o crédito destacado no documento fiscal relativo às aquisições de insumos, até o limite de percentual da carga tributária na operação subsequente, o que foi devidamente respeitado.

Isto porque, as aquisições de nafta foram tributadas com carga tributária entre 5,5% e 11,75%, portanto em percentuais inferiores a 12%, que é o incidente nas saídas internas dos produtos resultantes da industrialização com redução da base de cálculo, conforme quadro abaixo:

Período	NAFTA	Eteno, Propeno, Benzeno, Para-Xileno, Tolueno, Orto-Xileno, Buteno e Diciclopentadieno
Mai/2008 a Out/2009	11,75%	12%
Nov/09 a Mar/10	10%	12%
Abr/10 a Set/10	8%	12%
Out/10 a Mar/11	5,5%	12%
A partir de Mai/11	Diferimento	12%

Assim, ao exigir o estorno proporcional dos créditos relativos às aquisições de Nafta, mediante a utilização do percentual de 29,41% (0,294117) do crédito total apropriado, diz que a fiscalização não respeitou o limite da carga tributária incidente na cadeia, ao seu entender, sendo tal percentual de estorno foi obtido a partir da divisão do suposto excesso (5%) pela entrada de mercadorias com alíquota de 17%, já que as saídas se deram com a alíquota efetiva de 12%, conforme Anexo IV do Auto de Infração lavrado.

Firmadas tais premissas, pontua restar inconteste a improcedência da infração 04, haja vista que a fiscalização não se debruçou sobre os créditos adquiridos com redução da base de cálculo, desrespeitando o limite da carga tributária para fins de creditamento.

Expõe a seguir que a interpretação da própria SEFAZ/BA sobre o tema, firmado pela Diretoria de Tributação, também converge para a manutenção integral dos créditos apropriados nas aquisições de nafta, diante do fato de, através do Parecer 8.449/2012, expedido em processo de consulta formal, ter prevalecido o entendimento de que o artigo 29, § 8º da Lei Estadual 7.014/96 confere ao contribuinte o direito de apropriar-se do crédito fiscal relativo a saídas subsequentes amparadas pelo benefício fiscal da redução da base de cálculo, considerada a carga tributária resultante do percentual de redução aplicado na saída, na forma da seguinte Ementa:

“ICMS. Consulta. Não se fará o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de nafta promovidas durante a égide dos Decretos n. 11.059/2008 e 11.807/2009 (período de 19/05/2008 a 31/03/2012) para fabricação de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, comercializados com uma carga tributária correspondente a 12%”.

Observa que a própria SEFAZ/BA entende que não se faria o estorno do crédito fiscal relativo às aquisições de nafta para utilização na fabricação de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno buteno e diciclopentadieno, sob o amparo dos Decretos 11.059/2008 e 11.807/2009, exatamente a situação da infração em comento.

Referido Parecer deixa evidente que as aquisições de nafta destinadas à fabricação de produtos petroquímicos, realizadas até março de 2011, foram tributadas com carga tributária entre 5,5% e

11,75%, percentuais inferiores a 12%, incidente nas saídas internas dos produtos resultantes da industrialização.

Com efeito, ainda que as saídas internas dos produtos resultantes da industrialização estivessem sujeitas a redução da base de cálculo, em respeito ao limite de carga tributária, à luz da legislação aplicável, a Diretoria de Tributação reconhece que não se faria qualquer estorno do crédito fiscal relativo às aquisições de nafta como insumo, conclui.

Apesar de a interpretação conferida na solução de consulta vincular apenas a parte consulente, assevera não haver dúvidas de que esta também vincula o próprio Estado, sob pena de irremediável insegurança jurídica e atentado aos princípios da Administração Pública inseridos no artigo 37 da CF/88, não sendo razoável conferir tratamento diferenciado para um Auto de Infração com circunstâncias de fato e direito idênticas àquela interpretada no Parecer 8.449/2012.

Destaca que os próprios autuantes, por ocasião da lavratura do Auto de Infração 271330.0010/12-2, relativo ao exercício de 2011, reconheceram a impossibilidade de estorno proporcional da nafta, diante do fato de, nas competências de janeiro, fevereiro e março de 2011, ajustaram o procedimento e mantiveram 100% do crédito relativo às aquisições de tal produto, respeitando, portanto, o limite de carga tributária, postura que deverá ser refletida no presente, em sua opinião.

Ressalta que nas demais competências (abril a dezembro de 2011) a questão deixou de ser relevante, pois o insumo passou a ter 100% de diferimento nas aquisições pela empresa, e sem prejuízo de outros ajustes que devem ser realizados na autuação, não há dúvidas quanto o estorno indevido do crédito de ICMS na presente autuação em razão da sua inclusão.

Após ratificar todos os argumentos lançados no presente processo até então, requer seja cancelada integralmente a Infração 04 pelos seguintes fundamentos da comprovação de que os autuantes não respeitaram o limite da carga tributária para fins de lançamento, expressamente exigido na Lei nº 7.014/96 (artigo 29) e nas disposições regulamentares do RICMS/97 (artigo 35-A) e RICMS/2012 (artigos 268 e 312), pela existência de solução de consulta por parte da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA indicando, expressamente, a impossibilidade de estorno proporcional da nafta, e mudança do critério jurídico na lavratura do Auto de infração 271330.0010/12-2, relativo ao exercício de 2011, onde os mesmos auditores mantiveram integralmente o crédito nas aquisições da mesma.

O então relator, à vista de tal documento, converteu o feito em diligência, para que os autuantes tomassem conhecimento dos novos elementos e prestassem nova informação fiscal (fl. 1.333).

Em atendimento a tal solicitação, os autuantes se manifestam (fls. 1.336 a 1.344), no sentido de que em relação à infração 01, o Convênio 110/07 em sua Cláusula Primeira, § 1º, inciso II determina que o responsável tributário pela apuração e o recolhimento do ICMS substituição tributária é o alienante de aguarrás mineral, consoante transcrição do mesmo, sendo tal fato destacado em consulta feita pelo próprio contribuinte a Diretoria de Tributação (DITRI), respondida através do Parecer 2825/2011, cujo trecho destacam, lembrando que a exceção da empresa Petrolusa todos os demais têm como atividade o comércio atacadista de produtos químicos, razão pela qual entendem impertinentes as exclusões solicitadas.

Na infração 03, diante do pedido da empresa de exclusão efetuada pelo parecer da diligência para alcançar as estruturas, se posicionam no sentido de esclarecer que estas “estruturas” nada mais são que obras civis, ou seja, pisos, escadas, passarelas, etc., sendo cediço que aquisições para aplicação em obras civis não dão direito ao crédito. Assim, não acatam este pleito da defesa.

Quanto à infração 06, diante da alegação de que o etanol (Álcool Hidratado) adquirido é utilizado exclusivamente na produção do ETBE - Eter-Etil-Terc-Butílico e este produto é exportado em sua totalidade, tal arguição não corresponde à realidade, mencionando como exemplo a nota fiscal 33.556 de 05/05/2010, com valor do ICMS de R\$ 332.152,48 e CFOP 6151, cujo respectivo DANFE segue em anexo no CD da informação fiscal.

Nas infrações 07 e 08, no que tange aos marcadores (Tracerco) excluídos do levantamento pelo parecer em questão, ratificam entendimento exarado quando da análise do parecer. Naquela oportunidade acostaram, inclusive, decisão deste e. Conselho (Acórdão 0114-04/10), que declarou a procedência de lançamento anteriormente efetuado, com pode ser visto na fl. 1.256 e seguintes.

Já em relação aos aditivos adicionados no tratamento de água falam ter havido confissão da Autuada na fl. 1296, ao afirmar que “58% da água produzida... foi consumida na própria planta”, e se a produção e o consumo próprio devem ser objeto de estorno de crédito proporcional, na forma da legislação, não há como acatar esse pleito da defesa.

Em relação ao Dióxido de Carbono (CO₂) mantêm o lançamento, conforme já discutido quando da avaliação do parecer ASTEC (fl. 1.254), já que a própria Autuada confessa em informes técnicos acostados aos autos (fl. 1.238) que o CO₂ é utilizado na neutralização da soda cáustica impréstável ao uso, ou seja, no tratamento de efluentes.

Os produtos Nitrogênio e o Ácido Sulfúrico, não foram objeto da diligência, estando no seu ponto de vista, portanto, precluso o prazo para qualquer argumentação, já que não foi acostada qualquer nova prova, repetindo-se tão somente os argumentos já postos quando da primeira impugnação. Refutam a possibilidade de revisão do lançamento em relação a estes dois produtos pelos motivos já postos quando da informação fiscal inicial.

Na infração 09, reiteram que a defesa se apegue ao argumento de que não houve perda anormal, mas mera mudança de sistema (fl. 1299, 4º parágrafo), entretanto, entendem que esta é apenas uma justificativa da empresa, reconhecendo a infração à legislação, motivo pelo qual mantêm o lançamento neste aspecto.

Diante do retorno à discussão da infração 04, argumentam que a defesa quer ver aplicada a este item o entendimento em parecer acostado à fl. 1321, o qual, padece no seu entender de “uma incongruência intransponível”, vez que o benefício concedido a Autuada de redução de base de cálculo nas saídas de produtos por ela produzidos foi inicialmente concedido através do Decreto 11.059/2008, transcrito em sua totalidade.

Entendem que a simples leitura dos artigos 1º e 2º é suficiente para se concluir que estes tratam, única e exclusivamente, das saídas de nafta com redução de base de cálculo. Na prática, equivale a dizer: das saídas de nafta da Petrobrás para a Braskem. Nestes primeiros dois artigos não há qualquer menção a saída de produtos petroquímicos. O § 3º do artigo 2º traz um benefício adicional às saídas de nafta com redução de base de cálculo, a saber: não se estornarão os créditos nas aquisições de nafta que saírem com a redução de base de cálculo autorizada.

Destacam a expressão “*de que trata este artigo*” para deixarem claro que o que não se estornará são os créditos pelas aquisições de nafta, só e somente só. Se o benefício da manutenção de crédito fosse extensivo às saídas de produtos petroquímicos derivados da nafta o dispositivo não limitaria a este artigo; ao crédito a todo o Decreto. Como as interpretações em direito tributário não podem ser ampliativas, concluem que o estado da Bahia só concedeu a manutenção de crédito à nafta, devendo os demais produtos citados no Decreto seguir a regra geral de estorno de crédito, na forma do lançamento efetuado, e naquele em comento apenas no artigo 4º há menção aos derivados de nafta industrializados pela Braskem, consoante transcrição.

Anotam que em tal artigo não há qualquer menção a manutenção de crédito de ICMS pelas saídas com redução de base de cálculo dos produtos ali descrito, ou seja; aplica-se a estas saídas a regra geral de estorno de crédito nas saídas com redução de base de cálculo, e não é, portanto, um Parecer com interpretação incongruente que deve prevalecer sobre a vontade do legislador, mesmo porque na época do fato gerador não havia qualquer Parecer que atestasse a conduta da autuada como supostamente correta.

Citam e transcrevem o Decreto 11.807/2009, um dos que alterou o Decreto 11.059/2008, sem alterar sua essência, segundo eles.

Anotam que como visto, da mesma forma que no Decreto 11.059, o legislador limitou a manutenção de crédito às entradas de nafta quando as saídas desta se derem com redução de base de cálculo. E se calou quanto às saídas dos derivados da industrialização desta nafta, o que permite concluir que o tratamento dado às saídas dos derivados da nafta, quando da saída com redução da base de cálculo, é o da regra geral, ou seja: estorno dos créditos na forma do lançamento efetuado.

No que se refere à utilização do RICMS/2012 na aplicação de seu regramento ao lançamento em comento não há qualquer possibilidade deste pleito prosperar, aduzem que a legislação a ser aplicada é a vigente à época do fato gerador, no caso o RICMS/97, e diante da intenção da autuada de trazer para o julgamento deste lançamento outro Auto de Infração, que não pode servir de paradigma por ainda não haver decisão nem administrativa nem judicial sobre aquele lançamento.

Em conclusão, não vislumbram outra possibilidade senão requerer desse Conselho a declaração da procedência do lançamento de ofício que aqui se discute, já que restou provada a base legal do lançamento, pois a conduta da Autuada ocasionou ocorrências que infringem a legislação tributária, operando-se o surgimento de crédito tributário em favor da Fazenda Pública, que aqui se quantifica.

O feito retornou em 04 de novembro de 2013 para continuação da sua instrução, pelo relator, tendo em 03 de julho de 2014 a autuada peticionado (fls. 1.351 e 1.352), no sentido de que, em relação à infração 04, requerer a juntada do Acórdão JF 0095-04/14, relativo ao Auto de Infração 271330.0002/10-3, o qual tratou da temática nos exercícios de 2008 e 2009, envolvendo os mesmos autuantes, as mesmas premissas e o mesmo estabelecimento (fls. 1.353 a 1.395).

Em 03 de julho de 2014, o processo foi mais uma vez redistribuído (fl. 1.396v), tendo, em 20 de novembro de 2014, sido dado como instruído (fl. 1.397), sendo, em 02 de dezembro de 2014 acostados os documentos de fls. 1.399 a 1.451, por parte da empresa, o que motivou a conversão do feito em nova diligência (fl. 1.456), na qual foi encaminhado para a Inspeção de origem, a fim de que os autuantes, de preferência, ou estranho ao feito para a infração 04, informassem os produtos objeto do estorno, e caso existissem, indicassem as entradas das mercadorias, com as respectivas alíquotas, na hipótese de existência de percentuais diferentes, e sendo o caso, elaborassem novos demonstrativos segregando as operações por alíquotas de entradas, acostando notas fiscais por amostragem, relativas a tais operações, cientificando o sujeito passivo da informação prestada.

Em cumprimento ao solicitado, um dos autuantes (fls. 1.457 e 1.458), informa que em relação ao pedido de número um da diligência, elaborou a planilha “BRASKEM AI 271330000111-5 NF ENTRADA POR ALIQ 2010”, na qual, em suas várias janelas, estão as notas de entrada com os produtos objeto do estorno, segregadas por alíquota. Apesar de não solicitado, mas por achar pertinente, segregou também por alíquota, em suas várias janelas, o Anexo IV-A do Auto, que denominou de “BRASKEM AI 271330000111-5 ANEXO IV-A POR ALIQ”, já que o Anexo IV-A foi utilizado na elaboração dos levantamentos para apuração do estorno de crédito, que assim assume a mesma configuração das notas de entrada, solicitada na diligência fiscal.

Aponta que o pedido de número dois da diligência já está inserido no levantamento apresentado no item anterior, a saber; planilha “BRASKEM AI 271330000111-5 NF ENTRADA POR ALIQ 2010”, pois além de apresentar as notas de entrada do estorno, o faz, em suas várias janelas, já com a segregação por alíquota.

Quanto ao pedido número três, fala já cumprido parte do mesmo com a planilha “BRASKEM AI 271330000111-5 NF ENTRADA POR ALIQ 2010”, tendo sido acostadas aos autos as cópias das notas fiscais de entrada, em amostragem, dos com as seguintes notas:

Alíquota de 27%: Notas Fiscais 556981, 40183, 41577, 42520, 597, 748453;

Alíquota de 17%: notas fiscais 5106, 5125, 5174, 5216, 5310, 5497, 36918, 37117, 6447, 6823, 6837, 803, 7058, 7389, 7662;

Alíquota de 12%: 229665, 229702, 3341, 6091, 3413, 6108, 3833, 11291, 14386, 28116, 9866, 14738, 30744, 31166, 31407;

Por último, alíquota de 7%: notas fiscais 36173, 6529, 40460, 8376, 8377, 60414, 10489, 987, 55828, 42293, 27677, 27931, 69611, 75684, 2977, 75684, 27931 e 2977.

Desta forma, dá por concluída a diligência solicitada, estando as planilhas elaboradas gravadas em CD, acostado aos autos.

Diante do fato de que, conforme solicitado na diligência, não foi dada ciência à empresa autuada do teor da informação, bem como dos demonstrativos elaborados, em 29 de setembro de 2015, o processo foi convertido em mais uma diligência (fl. 1.526), com tal fim.

Assim, foi o sujeito passivo devidamente cientificado da diligência anterior, da informação e do trabalho dos autuantes (fls. 1.529 e 1.530), o que a fez retornar aos autos para se manifestar (fls. 1.532 a 1.548) no sentido de apontar que ocorreram equívocos na apuração da carga tributária, vez que o demonstrativo elaborado pela fiscalização não atende aos requisitos legais para fins de cálculo do estorno proporcional, vez que foi considerada a alíquota nominal indicada nas notas fiscais, ao invés da carga tributária de cada entrada.

Aduz estar respaldado na legislação, especialmente o artigo 29 da Lei 7.014/96, § 8º, comando absorvido pela norma regulamentar, e considerando que as saídas ocorreram com carga tributária equivalente a 12%, ser inequívoco que a legislação assegura a manutenção dos créditos nas entradas, até o limite da efetiva carga de 12%, devendo ser levado para fins de estorno apenas a carga excedente a tal percentual.

Passa a seguir, a analisar cada produto, iniciando pela Nafta, a qual, afirma que nos termos do Decreto 11.807/2009 as suas entradas se deram com redução de carga tributária conforme demonstra, e dessa maneira, entende que em relação às notas fiscais que enumera, não houve apropriação de crédito sob a alíquota de 17%, mas sim, carga efetiva de 10%, 8% ou 5,5% conforme o mês de entrada, carecendo, pois, o demonstrativo da fiscalização de correção, sob pena de se promover o estorno sobre uma base de cálculo inexistente.

Quanto às entradas de Nafta importada, anota terem os autuantes considerado que as entradas se deram com alíquota de 17%, todavia, por disposição expressa do Decreto 11.807/2009 no período apurado, as entradas ocorreram com alíquotas de 5,8%, e conseqüentemente, em relação às notas fiscais que indica, não houve apropriação de crédito sob a alíquota de 17%, mas uma carga efetiva de 5,8%, devendo ser corrigido o demonstrativo da fiscalização.

Em relação ao gás natural, foi considerada alíquota de 17% para as entradas deste produto, porém, conforme disposição do artigo 81, inciso I do RICMS/97, as entradas se deram com redução de carga tributária efetiva de 12%, o que robustece a sua tese de que em relação às notas fiscais que indica não houve apropriação de créditos sobre 17%, e sim, carga efetiva de 12%.

Para a energia elétrica, embora a fiscalização tenha considerado a alíquota de 27%, nos termos do artigo 80, Inciso I, alínea “a”, do RICMS/97, tais operações, quando destinadas a classe de consumo industrial e rural tinham redução de 52% na base de cálculo, o que leva à conclusão de que as notas indicadas devem ser corrigidas no levantamento fiscal.

Nos produtos tolueno e eteno, embora considerados pela fiscalização com as entradas tributadas com alíquotas de 17%, tais produtos estão sujeitos a saídas com redução de carga tributária equivalente a 12%, nos termos do artigo 87, inciso XLII do RICMS/97.

Por fim, clama para que, na hipótese de se efetivar o julgamento com a substituição dos demonstrativos constantes do lançamento original inquinados de nulidade, pois fruto de presunção e arbitramento, devam ser excluídas as entradas de natureza comercial sem vinculação com a sua atividade direta, os CFOP que indica, reiterando o pedido para cancelamento da infração 04, uma vez que a fiscalização ao fazer arbitramento/presunção praticou hipótese vedada

na legislação, e vencida tal argumentação sejam obedecidos os ajustes indicados para cada produto.

Um dos autuantes, tomando conhecimento do teor da manifestação do sujeito passivo, torna a intervir no feito (fls. 1.613 e 1.614), esclarecendo em relação aos argumentos defensivos, que os cálculos realizados são para estabelecer a proporção do estorno previsto no artigo 35-A do RICMS/97, não se caracterizando estimativa ou arbitramento, sendo os itens 2.1 e 2.2 (Nafta) adquiridos com ICMS creditado com alíquota de 17%. Já o item 2.3 (energia elétrica) cuja alíquota é de 27%, o item 2.4 a alíquota foi de 17% e do item 2.5 (tolueno e eteno) com alíquota de 17%.

Indica que no cálculo do estorno de crédito previsto no artigo supracitado não há previsão de restrição ou limitação às operações industriais, e especificamente em relação ao CFOP 1152 (transferência para comercialização), sendo contribuinte industrial utiliza diversos insumos no processo de industrialização entre eles o Hidróxido de Sódio em solução, Hipoclorito de Sódio. Já o Eteno se trata de um produto intermediário, portanto não se trata de aquisição para comercialização e sim insumos e produtos intermediários conforme planilha em anexo - Demonstrativo de aquisições com CFOP 1152 - 2010, trata-se portanto de erro material do contribuinte na indicação de CFOP incorreto nesta operação.

Conclui se posicionando no sentido de que diante da diligência e manifestação do contribuinte, requer a manutenção integral da infração 04.

Em 17 de dezembro de 2015, o processo foi devolvido à Coordenação Administrativa do CONSEF (fl. 1.617), diante do gozo de licença prêmio pelo Relator, tendo em 18 de dezembro de 2015 a empresa peticionado (fl. 1.618), no sentido de acostar Termo de Transação firmado nos termos da Lei Estadual 13.449/15 (fl. 1.619), acompanhado do Documento de Arrecadação Estadual de fl. 1.630, no qual reconhece débito de imposto relativo ao presente lançamento no valor de R\$ 856.024,01.

Após o término da licença deste Relator, o processo lhe foi, mais uma vez, distribuído, para continuação da instrução e o seu julgamento.

Em 21 de janeiro de 2016, volta a empresa a se manifestar (fls. 1.633 e 1.634), esclarecendo que em relação à infração 03, renuncia em parte à defesa apresentada.

Mantém a solicitação de procedência parcial para o Auto de Infração.

Na sessão de julgamento, compareceram os advogados da empresa, realizado a sustentação oral a que tem regimentalmente direito, reafirmando os termos defensivos já expostos ao longo do processo, ocasião em que distribuíram memoriais, se debruçando detidamente na infração 04, solicitando subsidiariamente o refazimento do levantamento desta infração, especialmente quanto às aquisições do produto nafta, em relação ao qual entendem não caber qualquer estorno, com base nos argumentos já sobejamente explicitados anteriormente.

Abordaram, ainda, a questão da base de cálculo, mencionando diversas operações com as mercadorias produzidas.

Igualmente presente, um dos autuantes também apresentou seus argumentos oralmente, sustentando o lançamento realizado.

VOTO

O lançamento constitui-se em nove infrações arroladas pela fiscalização, das quais todas foram inicialmente objeto de contestação pelo sujeito passivo. Todavia, ao curso da longa tramitação do feito, a infração 03 foi integralmente reconhecida, tendo sido o valor a ela relativo devidamente recolhido, consoante documentos comprobatórios trazidos ao processo, estando, pois, fora da presente lide e tida como procedente.

Em primeiro lugar, mais uma vez, gostaria de reafirmar a dificuldade que se impõe a análise de lançamentos com tal quantidade de infrações, das mais variados matizes, para todas as partes

envolvidas na lide, quer autuante, quer autuada, quer julgadores, na medida em que cria dificuldades diante da gama de temas a analisar, de aspectos a avaliar, de argumentos a se enfrentar, apesar de dispositivo regulamentar permitir a lavratura de diversos Autos de Infração para uma mesma ação fiscal, sendo esta uma cultura a ser não só incentivada, como de fato implementada junto à fiscalização, a fim de evitar este tipo de acontecimento.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, além de ter entregue ao sujeito passivo as cópias dos demonstrativos elaborados mediante recibo.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e documentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, colocando seus argumentos com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Em relação ao fato de que em momentos da defesa e manifestações a autuada se reportar a nulidades eventualmente vislumbradas no processo, as mesmas, em verdade, são questão de mérito, e serão devidamente analisadas quando da abordagem de cada infração de *per si*.

Muito embora em determinado momento de uma de suas diversas intervenções, a autuada tenha se reportado a ocorrência de autuação por presunção e arbitramento, esclareço que tais alegações não possuem qualquer procedência, diante do fato de que as mesmas ou se basearam em questões de divergência quanto à interpretação jurídica, ou se restringiram a questões aritméticas. Contudo, em nenhum momento processual se observou na autuação, imposição de base de cálculo ou outro qualquer elemento por presunção, ou arbitramento, no sentido legal das palavras, motivo pelo qual tais figuras ficam devidamente afastadas da discussão.

Quanto aos pedidos de diligência solicitados pela autuada, ao longo de todas as suas intervenções, os seus diversos relatores, na busca da verdade material, foram envidados os esforços entendidos como necessários para que esta verdade aflorasse nos autos, determinando a realização de diversas diligências, nas quais em todas as oportunidades, foi dada não somente a devida ciência ao contribuinte, como, de igual modo, a oportunidade de manifestar-se, o que, registre-se ocorreu em todas às vezes nas quais foi instado a tal. Desta maneira, estando presentes nos autos todos os elementos necessários para o deslinde da matéria, desnecessária qualquer outra diligência a mais no feito.

Da mesma forma, o pedido realizado pelos autuantes, no sentido de que o feito fosse remetido em diligência para uma das Inspetorias especializadas, da mesma forma, não merece acolhida, não somente por lhe faltar a devida base legal, como, de igual forma, pelo fato de que no corpo técnico deste Conselho, atuarem funcionários fiscais com experiência em área petroquímica e industrial, quer na condição de diligentes, quer na condição de Julgadores e Conselheiros.

Existem questões genéricas objeto de colocações defensivas, que merecem em fase preambular, serem analisadas, a começar pelo argumento de que já havia se consumado a homologação dos lançamentos, diante da existência de fiscalização anterior, abarcando o mesmo período autuado.

Antes de qualquer consideração, pertinente rememorar afirmação da própria empresa, que se qualifica como uma das maiores indústrias petroquímicas do mundo, o que traz como consequência uma gama de operações complexas e específicas, que muitas vezes não apenas uma só fiscalização tem o condão de abarcar.

Por outro lado, claro está que embora, efetivamente tivesse sido anteriormente fiscalizada, as infrações aqui arroladas não se confundem com aquelas outras porventura arroladas em lançamentos referentes ao mesmo período, o que lhes confere legalidade e validade.

Apega-se a defendente ao teor do artigo 156 do CTN, especialmente em seu inciso VII, na qual ressalta a homologação do lançamento, e a figura da extinção do crédito tributário, assim estabelecido:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII – O pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º”.

Também não se há de falar, assim, em refazimento de lançamento, como quer a empresa autuada, muito embora haja mais de um lançamento para um mesmo período, ambos referentes a ocorrências e condutas tributárias diversas, independentes e apartadas, sem vínculo ou correlação, algo não vedado ao Fisco, frente aos prazos decadenciais previstos no próprio corpo do CTN, em seus artigos 173 e 150, o que definitivamente é o caso presente.

Talvez tal raciocínio decorra da confusão estabelecida pela defesa entre obrigação tributária e crédito tributário: a primeira nasce com a ocorrência do fato gerador, momento no qual surge a obrigação de pagar e o direito de crédito, o que significa que a obrigação tributária é existente. O segundo na forma prescrita no CTN nasce pela constituição do lançamento, e sendo assim, o crédito é a obrigação liquidada (certa quanto à existência e determinada quanto ao objeto) o que significa que a obrigação é exigível pelo sujeito ativo.

Logo, se pode concluir que crédito tributário é a obrigação tributária exigível, e a exigibilidade, que possibilita a cobrança pelo sujeito ativo, é adquirida através do procedimento do lançamento, ato posterior à ocorrência do fato gerador e por consequência ao nascimento da obrigação tributária.

Ao se verificar o teor das infrações contidas no lançamento consubstanciado no Auto de Infração 271330.0002/10-3 citado pela defesa, com o presente, se constata que no mesmo foram arroladas quinze infrações, a saber:

Infração 01 - Retenção a menor, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, do imposto relativo às operações internas subsequentes nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado.

Infração 02 – Falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações de vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado.

Infração 03 – Falta de recolhimento do tributo no prazo regulamentar, referente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios (12/2006; aquisição de energia elétrica).

Infração 04 – Estorno de débito em desacordo com a legislação do imposto. Consta da descrição dos fatos que o sujeito passivo emitiu a nota fiscal 1.568 com destaque do ICMS, lançada no livro Registro de Entrada com o objetivo de “anular” o débito da nota de saída 364.104, de 25/02/2008, apesar de na mesma não ter sido destacado o gravame, que também não foi objeto de débito no livro Registro de Saídas, tendo ocorrido o mesmo em relação às notas fiscais 454 e 501.

Infração 05 – Falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado.

Infração 06 – Utilização indevida de crédito, referente à aquisição de material de uso e consumo. Trata-se de ácido sulfúrico e nitrogênio, adquiridos como insumos, mas utilizados em tratamento de efluentes (ácido sulfúrico) e nas purgas de paradas (nitrogênio).

Infração 07 – Utilização indevida de crédito, relativo à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento.

Infração 08 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento.

Infração 09 – Recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Está dito que o contribuinte efetuou transferências de mercadorias, tendo utilizado base de cálculo menor do que o custo de produção.

Infração 10 – Falta de estorno de crédito relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Infração 11 – Utilização indevida de crédito, concernente às aquisições de mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Está registrado que se trata de bens de ativo alheios às atividades do contribuinte (mobiliário, manutenção, eletrodomésticos, eletroeletrônicos, equipamentos de segurança e obras civis, itens do laboratório de controle de qualidade etc.).

Infração 12 – Utilização indevida de crédito, por não ter ocorrido a entrada da mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado. Consta da descrição dos fatos que o contribuinte usou créditos sobre notas de retorno de armazenagem em outras unidades da Federação (CFOP 2906), e, uma vez intimado, não apresentou os conhecimentos de transporte que comprovariam a circulação.

Infração 13 – Estorno de débito em desacordo com a legislação. Segundo os autuantes, a sociedade empresária apresentou notas fiscais de entrada para estornar débitos de saídas anteriores, com créditos em valores maiores do que os debitados.

Infração 14 – Entrada de mercadorias sujeita à tributação sem o devido registro na escrita.

Infração 15 – Entrada de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.

De tal leitura, se verifica que apenas as infrações 10 e 11 guardam correspondência nos dois lançamentos, sendo que na infração 10, correspondente à infração 04 deste lançamento ora apreciado, foram levantados os exercícios de 2008 e 2009, ao passo que nesta última, o exercício de 2010.

Já na infração 11 do mencionado lançamento anterior, aborda a mesma matéria da infração 03, inclusive reconhecida pela autuada, que efetuou o recolhimento do valor ali lançado, o que dispensa maiores comentários a respeito, diante da confissão de dívida e extinção do crédito via pagamento.

Logo, reafirmo, não poder acolher tal argumento.

Quanto ao fato da defendente entender necessário o refazimento de sua conta corrente, à vista do argumento de apresentar em diversos meses saldos credores, entendo descabido, pelo motivo de que em primeiro lugar, não estar comprovada a existência regular e sistemática dos aludidos saldos; em segundo lugar, diante de que, ao se apurar e lançar valores eventualmente devidos, os autuantes agiram em conformidade com a legislação vigente, onde caberia apenas e tão somente apontar os valores, até pelo fato de que, ao que parece, a autuada defender a aplicação do teor do artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96 que permite apenas e tão somente se cobrar a multa pela infração, diante da existência de saldos credores no período, sem prejuízo da realização dos estornos, o que não é o presente caso.

Da mesma forma a autuação respeitou em todos os aspectos a figura da não cumulatividade, não fugindo, em momento algum, da observância à Lei, quanto a este aspecto, motivo pelo qual não assiste razão à empresa, quanto a tal argumento.

Antes de analisar de per si cada uma das infrações, de forma objetiva, entendo pertinente e necessário pontuar que em todo o processo, exerceu-se de forma saudável e incessante a busca

da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, naquelas suas diversas questões.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”*.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”*.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar aos litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existam diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

No processo administrativo, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Como dito anteriormente, sob esta ótica que se decide, analisando não só os argumentos trazidos pelas partes, como, de igual modo, os elementos de prova coligidos aos autos.

Na fase instrutória se procurou buscar de forma objetiva, a verdade material, à vista inclusive dos valores envolvidos, sendo objeto de diversas diligências, de forma a sedimentar o convencimento do julgador, ao tempo em que concedia a oportunidade da autuada trazer ao processo as suas provas, reconhecidamente difíceis, à vista do longo tempo entre a ocorrência dos fatos geradores e a presente data.

No mérito, passo à análise das infrações contestadas pela empresa autuada.

Como já visto anteriormente, observo que embora inicialmente a empresa tenha se insurgido em relação à infração 03, a qual, inclusive, foi objeto de pedido de diligência pelo primeiro relator deste processo, ao curso da instrução processual celebrou Termo de Transação, nos termos previstos na Lei Estadual 13.449/15, tendo feito o recolhimento de seu total, conforme Documento de Arrecadação acostado aos autos tendo recolhido a título de imposto o montante de R\$ 856.024,01, o que implica em desistência da defesa, e afastamento da lide em relação à mesma, a qual é procedente.

Para a infração 01, a empresa é acusada de não proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de aguarrás realizadas para contribuintes localizados no Estado.

Nesta infração, a autuada efetivamente confessa não ter realizado a antecipação tributária sobre as operações envolvendo o produto “aguarrás”, argumentando, entretanto, não haver qualquer prejuízo para a Fazenda Pública pelo fato dos destinatários terem feito o recolhimento do imposto quando da saída das mesmas.

Em relação a tal matéria, o Convênio ICMS 110/07 ao dispor sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos, em sua Cláusula Primeira, § 1º, inciso II determina que o responsável tributário pela apuração e o recolhimento do ICMS substituição tributária é o alienante de aguarrás mineral, conforme se depreende do teor do mesmo, na redação vigente à época dos fatos geradores:

“Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

(...)

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

II - aguarrás mineral ("white spirit"), 2710.11.30”;

Como denota a redação, o Convênio era meramente autorizativo, o que importava a cada unidade da Federação a inclusão na legislação estadual ou não.

E assim o fez o Estado da Bahia, ao inserir no RICMS/97 especificamente no seu artigo 512-A a seguinte determinação:

Art. 512-A. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7014/96 e Convênio ICMS 110/07):

(...)

c) o contribuinte alienante dos seguintes produtos, derivados ou não de petróleo, para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, exceto na hipótese de já tê-los recebido com o imposto antecipado:

(...)

7 - aguarrás mineral (white spirit) - NCM 2710.11.30

Este item foi revogado pela edição do Decreto 11.470, de 18/03/09, Diário Oficial do Estado de 19/03/09 e feitos a partir de 19/03/09, tendo o mesmo Decreto 11.470, inserido neste inciso, a alínea “e”, produzindo seus efeitos a partir de 01/04/09.

“e) o contribuinte alienante de aguarrás mineral (white spirit) - NCM 2710.11.30”.

Ou seja: o Estado da Bahia determinou que as operações com aguarrás mineral, deveriam ser tributadas através da figura da antecipação tributária.

O fato das adquirentes de tais produtos junto à autuada terem se apropriado dos créditos fiscais eventualmente destacados nos documentos fiscais de venda, foge do escopo da presente autuação, diante do argumento da autuada de que se não fez a antecipação tributária, o imposto foi pago pelos adquirentes, justamente a situação que a legislação não previu ao atribuir ao alienante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido na operação posterior, diante do princípio da legalidade.

Muito embora a autuada tenha ao longo de suas intervenções feito menção a Pareceres e orientações emanadas da Gerência de Tributação da Secretaria da Fazenda, os autuantes informaram em determinado momento que a matéria em tela foi objeto de consulta à Administração Tributária, resultando na emissão do Parecer DITRI 2825/2011.

A respeito do instituto da consulta, no entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária. A consulta pode ser feita diante de um caso concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, p. 472).

A formulação de consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária e aduaneira a um caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo de lisura do contribuinte, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

Formulada a consulta, o consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

Importante ressaltar que a resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. Vincula, de igual forma, o consulente.

Certo é que o processo administrativo de consulta produz pelo menos dois efeitos, quais sejam a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação que está sendo discutida, e o impedimento, até o término do prazo fixado na resposta, para o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

A base legal da consulta tributária encontra-se no Código Tributário Nacional, o qual contém previsão da consulta em seu art. 161:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”.

Na legislação estadual, o artigo 62 do RPAF/99 preceitua, em relação à consulta que:

“A consulta eficaz produz os seguintes efeitos, exclusivamente em relação à matéria consultada:

I - suspende o curso do prazo de recolhimento dos tributos não vencidos à data em que for formulada;

II - adquire o caráter de denúncia espontânea em relação a débito vencido até a data da formulação da consulta pelo sujeito passivo, não cabendo acréscimos moratórios a partir desta data, desde que, no prazo de 20 (vinte) dias da data da intimação da solução, o sujeito passivo adote as demais providências previstas nos arts. 95 a 99”;

Já o artigo 65 do mesmo dispositivo regulamentar, determina que a observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período.

Observe-se que a apresentação de consulta pelo contribuinte ou responsável, traz como consequências a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável, bem como impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

Informo que a legislação de alguns estados, a exemplo de São Paulo, já incorporaram em seus dispositivos relativos à consulta, a previsão de que “a suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta (§ 1º do artigo 516 do RICMS/00)”.

Os efeitos da consulta se resumem à hipótese de, se o imposto for considerado devido, a atualização monetária será devida em qualquer hipótese, bem como, em relação aos acréscimos legais, se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, não haverá incidência de multa de mora e juros moratórios.

Já se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão a partir do vencimento do prazo fixado na resposta, ao passo que se a consulta for formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão até a data da formulação da consulta.

No caso de a consulta ser formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão, sem qualquer suspensão ou interrupção, a partir do vencimento do prazo para o pagamento normal do imposto fixado na legislação.

Impende lembrar que o resultado de cada consulta, sendo específico o seu objeto, apenas atinge ao consulente, e não atinge a mais ninguém. Claro resta que a empresa desobedeceu ao teor do artigo 63 do RPAF/99, que determina que no prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, o consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, atualizadas monetariamente, se o seu vencimento tiver ocorrido antes dessa data, mas sem acréscimos moratórios a partir da data da formulação da consulta.

Isso por que, ainda no entender de Hugo de Brito Machado, *“a resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer penalidade cabível, ensejando, por isto a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável, se favorável ao contribuinte vincula a Administração Tributária.”* (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472) (Grifo do relator).

Note-se que a filosofia da consulta é nada mais do que esclarecer a interpretação da legislação tributária, e, sendo o caso em que a Defendente/Consulente divergisse da resposta dada, ou com ela não concordasse, a legislação dispõe de formas legais para agir. O que não se concebe é que, datando a ratificação do Parecer 2825 de 15 de fevereiro 2011, até a data do início da ação fiscal, ou mesmo da autuação, a empresa autuada tenha se mantido inerte em relação à resposta que lhe foi dada, agindo ao seu talante, e contrariamente à norma legal, talvez diante de uma resposta que não lhe fosse conveniente, ou esperada.

E a resposta ali contida é clara, motivo pelo qual me permito transcrever o texto em sua totalidade:

“BRASKEM S/A, CNPJ n.º 42.150.391/0001-70 e inscrição estadual n.º 01.027.389, formula consulta para ver respondida sua dúvida quanto ao pagamento de ICMS-ST, nas vendas de aguarrás dentro do Estado da Bahia para cliente distribuidor.

Considerando que não se trata de operação com combustíveis é dispensável o pronunciamento prévio desta COPEC.

Informamos que o consulente se encontra sob ação fiscal, o que, conforme art. 61, § 1º, II, "b", do RPAF, faz com que esta não produza os efeitos de consulta, previstos no art. 62, a saber:

I - suspende o curso do prazo de recolhimento dos tributos não vencidos à data em que for formulada;

II - adquire o caráter de denúncia espontânea em relação a débito vencido até a data da formulação da consulta pelo sujeito passivo, não cabendo acréscimos moratórios a partir desta data, desde que, no prazo de 20 (vinte) dias da data da intimação da solução, o sujeito passivo adote as demais providências previstas nos arts. 95 a 99;

III - nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o consulente a respeito da matéria consultada, desde a data da entrada da petição até o vigésimo dia após a ciência da decisão final da consulta.

Entretanto, este contribuinte é mantido sob ação fiscal permanente, onde todos os seus lançamentos fiscais e contábeis são verificados, sem que, necessariamente, a matéria da consulta se encontre sob o crivo da fiscalização. E não é possível que este fique indefinidamente sem resposta àquela parte da legislação que não entende, cabendo ao agente fiscalizador levantar a hipótese da sua ineficácia.

É por isso que o § 5º, do art. 61, do RPAF, prevê que, tratando-se de consulente sob ação fiscal, não será declarada a ineficácia da consulta quando os fatos sujeitos à fiscalização não estiverem relacionados com a matéria objeto da consulta.

O possível entrave ao andamento deste processo é que a consulta foi protocolada em formato não mais previsto na legislação, posto que o art. 56, do mesmo Regulamento, desde 31/12/2008, somente admite esta peça quando encaminhada via Internet.

Ocorre que, em havendo ordem de serviço aberta, o sistema "trava" a formulação da consulta via Internet. Este procedimento está correto, pois evita que o contribuinte, ao ser cientificado do início da ação fiscal, ingresse com consulta visando obstar a continuidade da fiscalização.

No entanto, não é possível dar o mesmo tratamento àquele que é fiscalizado permanentemente, como é o caso do consulente, restando-lhe a opção única de apresentar a sua petição em formato papel, preservando-lhe o direito de ter a sua dúvida esclarecida.

No caso específico, a ação fiscal em andamento não tem nada a ver com pagamento de ICMS-ST, nas vendas de aguarrás dentro do Estado da Bahia para cliente distribuidor.

Envio o presente a SAT/DITRI para responder, por ser de sua competência, conforme art. 67, I, do mesmo Regulamento.

EMENTA: ICMS. ST. Aguarrás Mineral. Contribuinte que promove as saídas para distribuidores, consumidores finais ou não, é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto, tanto nas vendas internas, quanto nas interestaduais, art. 512-A, I- 'e'.

A Consulente acima qualificada, inscrita no nosso sistema de Informações do Contribuinte, sob o nº 1922501 – 'Formulação de combustíveis', fabricante de produtos petroquímicos básicos informa, na inicial, que "efetua venda de aguarrás mineral para clientes Distribuidores dentro e fora" e indaga a respeito da obrigatoriedade à retenção e ao recolhimento do ICMS, por substituição tributária, nas vendas internas e interestaduais de aguarrás para clientes distribuidores, consumidores finais ou não.

Para tanto, evoca o art. 512-A do RICMS-BA, assim como a Lei Complementar 87/96, no art. 6º, § 1º

RESPOSTA:

De início, deve-se ressaltar que a Fiscalização, em Parecer Intermediário constante dos autos, informa que 'este contribuinte é mantido sob ação fiscal permanente, onde todos os seus lançamentos fiscais e contábeis são verificados, sem que, necessariamente, a matéria da consulta se encontre sob o crivo da fiscalização'.

Por entendermos que nessa situação, não haveria motivos para que esta Consulta fosse declarada ineficaz, nos termos do RPAF – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7629/99, no seu art. 61, inciso II, alínea "a", que assim a considera quando formulada por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato ou ato objeto da consulta, manifestamos o seguinte entendimento:

- A Lei Complementar 87/96, art. 6º, § 1º, trazida à presente Consulta, apenas reforça o entendimento a seguir exposto, considerando que tal dispositivo legitima o instituto da Substituição Tributária;

– O citado Art. 512-A do RICMS-Ba disciplina a Substituição Tributária de produtos relacionados com Convênios de combustíveis e lubrificantes. No seu inciso I, alínea “e” define como responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subseqüentes, o contribuinte alienante de aguarrás mineral (white spirit) - NCM 2710.11.30”, na condição de sujeito passivo por substituição;

– O § 9º do art. 512-A determina que, sem prejuízo do disposto naquela seção do RICMS-Ba, na qual se insere tal artigo, relativamente às operações interestaduais com lubrificantes, combustíveis e produtos das indústrias químicas, serão observadas as regras dos arts. 370 a 379 e dos convênios e protocolos celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação;

- O Convênio ICMS 110/07, na sua Cláusula primeira estabelece que ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, ali relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário;

- Conforme o 1º, incisos II e III dessa cláusula, esse dispositivo também se aplica a aguarrás mineral (“white spirit”), 2710.11.30 e ao diferencial de alíquotas (aquisição para uso ou consumo por contribuintes do ICMS).

Diante do amparo legal acima exposto, entendemos que a Consulente, tanto nas operações de saídas internas, quanto nas interestaduais que promover, do produto aguarrás mineral (“white spirit”), 2710.11.30, destinados a distribuidores, consumidores finais ou não, obriga-se a atuar na condição de contribuinte substituto e, por conseguinte, a proceder a retenção e o recolhimento do imposto devido em tais operações, nos termos da legislação.

É o parecer”.

Ou seja: a empresa estava plenamente ciente do entendimento emanado da Secretaria da Fazenda a respeito do tema ora analisado.

Sendo certo que a mencionada consulta foi formulada em período posterior àquele abarcado pela autuação (2007 a 2010), vez que datada de 2011, também o é que estava ciente de ter praticado operações ao arrepio da legislação, não sendo tal autuação pelo Fisco nenhuma surpresa.

Diante do teor da Ementa do Parecer 2187/2009, segundo a qual reza que: “ICMS. Substituição Tributária. Aplica-se a substituição tributária ao produto aguarrás mineral, NCM 2710.11.30, quando destinados ao uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos. Artigo 512-A, I “c”, 7 do RICMS/BA”, bem como da alegação defensiva de terem alguns destinatários se utilizado da aguarrás enquanto insumo de thinner e solventes ou a revenderam para tal finalidade, e nesse contexto, entender deveriam ser expurgadas as notas fiscais de saídas para os mesmos, a saber, as empresas Coremal, Petrolusa e IQ Soluções & Química, tendo em vista que não foram vendidas sujeitas ao regime de substituição tributária, o primeiro relator deste processo, Eduardo Ramos de Santana, agiu acertadamente ao determinar a realização de diligência, atendendo ao pleito da defendente, para solicitar que fossem excluídas as operações de vendas de aguarrás para aqueles estabelecimentos que o adquirem como matéria prima.

Acolho o resultado apontado na diligência, após as exclusões, em que pese o inconformismo dos autuantes, me aliando ao demonstrativo elaborado para a infração constante às fls. 749 a 755 e julgo a mesma procedente em parte, no valor de R\$ 131.267,88, na forma do demonstrativo abaixo:

2007	
MAIO	R\$ 2.520,79
JUNHO	R\$ 1.279,06
JULHO	R\$ 1.387,15
TOTAL	R\$ 5.187,00
2009	
ABRIL	R\$ 1.769,21
MAIO	R\$ 1.951,50
JUNHO	R\$ 3.485,22
JULHO	R\$ 5.283,00
AGOSTO	R\$ 5.270,85
SETEMBRO	R\$ 4.467,98
OUTUBRO	R\$ 21.525,05
NOVEMBRO	R\$ 6.184,22
DEZEMBRO	R\$ 1.567,70
TOTAL	R\$ 51.504,73
2010	
JANEIRO	R\$ 2.428,37
FEVEREIRO	R\$ 10.395,22
MARÇO	R\$ 3.350,36
ABRIL	R\$ 1.594,57
MAIO	R\$ 5.810,48
JUNHO	R\$ 6.072,81
JULHO	R\$ 9.279,70
AGOSTO	R\$ 7.916,86
SETEMBRO	R\$ 10.658,46
OUTUBRO	R\$ 7.515,00
NOVEMBRO	R\$ 4.484,81
DEZEMBRO	R\$ 5.069,51
TOTAL	R\$ 74.576,15

Quanto a solicitação de relevação e dispensa da multa para este item, esclareço, por oportuno, que esta instância não possui tal competência, vez se tratar de obrigação relativa a descumprimento de obrigação principal e não acessória esta sim, possível de ser reduzida ou dispensada pelo órgão julgador, nos termos contidos no artigo 158 do RPAF/99.

A título de esclarecimento, informo que a possibilidade de dispensa de multa por descumprimento de obrigação principal, que se encontrava insculpada no corpo do artigo 159 do RPAF/99, não mais existe, tendo em vista a revogação deste artigo, por força do Decreto 16.032, datado de 10 de abril de 2015, publicado no Diário Oficial do Estado de 11/04/15, efeitos a partir de 11 de abril de 2015.

Da mesma forma descabe atender o pleito da autuada de que fossem abatidos dos valores por ela devidos, aqueles eventualmente recolhidos pelos seus clientes, diante do fato de que a arrecadação e o recolhimento do ICMS feito pelos contribuintes possui caráter “personalíssimo”, ou seja, cabe apenas e tão somente àquele que o fez, não sendo possível, inclusive em se tratando de estabelecimentos da mesma empresa, tal movimentação de imposto, como deseja a

defendente, muito menos que um imposto recolhido por terceiro a ela aproveite, como elemento redutor de seu débito.

A infração 02 foi lançada, diante da constatação de que a empresa autuada recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, se referindo a operações relativas a remessas interestaduais para armazéns gerais, sendo a tese defensiva, a de que o lançamento padeceria de nulidade, por não ser possível entender o que se está cobrando, ou mesmo qual foi a sua conduta praticada que deu azo ao lançamento, e no mérito, que a acusação não poderia prevalecer, pois não somente os armazéns gerais não praticam operações sujeitas ao ICMS, como, de resto, o lançamento apresenta erro na apuração da base de cálculo das remessas, sem, contudo, esclarecer com maior cuidado o que de fato está errado, no que foi contradito pelos autuantes que esclareceram a natureza das operações para armazéns gerais em outras unidades da Federação, onde a legislação determina a tributação das mesmas, sendo as bases de cálculo apuradas na forma do texto legal.

Em relação à alegação da defesa de nulidade, não a posso acolher, vez que a própria tese e os argumentos utilizados para se contrapor e enfrentar a acusação, com a já sabida competência por sinal, denotam, com clareza solar, que o teor da mesma foi devidamente entendido, o que demonstra a sua plena e total compreensão, o que me leva a rejeitar tal argumento.

A base de cálculo será enfrentada em um momento posterior deste voto.

Antes de abordar qualquer dos argumentos, é preciso, num primeiro momento se contextualizar as operações realizadas e autuadas, todas para armazéns gerais em outros estados, sendo, pois, operações interestaduais.

Sob o aspecto eminentemente comercial, o armazém-geral é o estabelecimento que têm por objeto a guarda e conservação de mercadorias e bens recebidos de terceiros, mediante cobrança de pagamento pelos serviços prestados, como despesas feitas na guarda e conservação das coisas e a própria armazenagem realizada.

Dílson Doria (Curso de Direito Comercial. 7º ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1995. 2v., p. 122) diz que *“os armazéns gerais, de acordo com o conceito que fornece a lei brasileira, são empresas que se dedicam à guarda e conservação de mercadorias, ...A sua designação (armazéns gerais) não traduz a ideia de que muitas e diversas qualidades de mercadorias neles devam ser depositadas, mas a de que em tais estabelecimentos podem ser guardadas e conservadas mercadorias de várias pessoas”*.

Já sob o aspecto eminentemente tributário e em face da sistemática do ICMS, devido a sua posição de neutralidade tributária, e aí não se discute tal questão, como, aliás, a defesa trouxe de forma oportuna, inclusive decisões judiciais, embora as mesmas não guardem correlação com a matéria ora discutida, se caracterizam como simples depositários de mercadorias. Assim, os armazéns-gerais, segundo a legislação tributária, não são contribuintes do ICMS, entretanto possuem sujeição passiva por responsabilidade tributária.

Importante se diferenciar a figura do armazém geral, daquela do depósito fechado, uma vez que a diferença principal existente está na propriedade da empresa (armazém ou depósito), pois aquele se trata de estabelecimento de terceiro, já este se trata de filial do próprio estabelecimento.

Na legislação do estado da Bahia, a Lei 7.014/96 determina em seu artigo 6º, inciso II que *“são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito.....o armazém geral e o depositário a qualquer título: a) nas saídas de mercadorias depositadas por contribuinte de outra unidade da Federação; b) nas transmissões da propriedade de mercadorias depositadas por contribuintes de outra unidade da Federação; c) quando receberem para depósito ou derem saída a mercadorias sem a documentação fiscal exigível, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea”*.

Sob o aspecto tributário, a legislação prevê a não incidência nas operações internas de remessa com destino a armazém-geral, para depósito em nome da empresa remetente, sendo a não incidência também aplicada ao retorno das mercadorias ao estabelecimento de origem, ou seja, o estabelecimento depositante, ressaltando que tal benefício da não incidência aplica-se apenas e tão somente nas operações internas realizadas.

Devem, também, os armazéns gerais estarem devidamente inscritos nos cadastros de seus respectivos estados, emitir documentos fiscais e escriturar livros fiscais e contábeis.

Todavia em se tratando de operação interestadual de remessa para armazém geral, como no caso, no momento da emissão da Nota Fiscal de remessa para armazenagem, o ICMS deve ser destacado no documento fiscal, uma vez que como visto acima o benefício fiscal da “não incidência” aplica-se apenas às operações realizadas internamente. Ou seja: as operações interestaduais de remessa para armazéns gerais são tributadas. E isso ocorreu no presente caso.

A questão a ser analisada agora, é a da base de cálculo a ser aplicada para o destaque do imposto no documento fiscal em tal operação.

Nos termos do RICMS/97, norteador da autuação, vez que vigente à época dos fatos geradores, a base de cálculo para a operação deveria ser a prevista no artigo 56, em seu § 1º que assim dispõe:

“§ 1º Para aplicação do disposto nas alíneas “b” e “c” do inciso III deste artigo, adotar-se-á, sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional”;

Retornando à Lei 7.014/96, o seu artigo 4º, ao definir o fato gerador do imposto, assim prescreve em seu inciso III:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

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

Neste momento é emitida uma nota fiscal sem débito de ICMS para registrar a venda verificada.

Ocorre que o valor lançado na nota fiscal de remessa para o armazém geral (operação tributada), nem sempre correspondia ao valor de venda da mercadoria (operação não tributada), fazendo nascer, até pelo fato do período decorrido, e a aplicação do comando regulamentar que estabelece a base de cálculo, indica que as diferenças apuradas, que devem ser submetidas à tributação correta, e não o foram, motivando a autuação, e cujos valores não foram objetivamente atacados pela defesa, que não conseguiu provar que o imposto reclamado havia sido recolhido, ou a base de cálculo estava equivocada, conforme exposto acima, o que remete à procedência da autuação, nos moldes em que foi lançada.

Importante ressaltar que o Acórdão mencionado como paradigma para o pedido de nulidade da infração, qual seja, o CJF 0051-11/11 não se aplica ao caso presente, diante da leitura de sua Ementa que diz *“É nulo o procedimento fiscal que não indique de forma clara a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos e tipificação da multa correlata com a infração cometida. Há insegurança na determinação da infração, bem como cerceamento do direito de defesa”*, diante do fato da infração estar corretamente descrita, os dispositivos legais infringidos indicados corretamente, bem como a multa devidamente tipificada, inexistindo qualquer cerceamento na defesa do contribuinte, muito menos insegurança na determinação da infração, como entende, a meu ver equivocadamente a defesa, pelo fato, de como mencionado

anteriormente, o contribuinte se defendeu corretamente da acusação que lhe foi imputada, abordando com precisão os fatos, e sequer questionou a multa sugerida.

Em relação à infração 04, aí se centrou o núcleo maior da discussão no presente processo, não somente diante dos valores envolvidos, como, de igual modo, pelo objeto da mesma estar restrito unicamente a interpretação jurídica.

A fiscalização entendeu que a empresa autuada deveria realizar o estorno proporcional dos créditos fiscais relativos aos produtos gás liquefeitos de petróleo (GLP) e nafta, na forma discriminada no anexo ao Auto de Infração.

O sujeito passivo nada argumenta em relação aos estornos feitos para o GLP, o que a princípio se constitui em aceitação tácita das parcelas a ele referidas.

Em relação à nafta petroquímica, reside a grande discussão no processo, sendo que ela se constitui em matéria prima para a fabricação de diversos produtos por parte da autuada.

Inicialmente, entendo necessário se contextualizar a situação de fato, pois durante algum período a legislação foi substancialmente alterada, o que traz uma dificuldade adicional para a fiscalização, independentemente do fato da matéria ser polêmica por natureza, diante de seu caráter interpretativo, e como tal, sujeito a posicionamentos dos mais diversos.

Fato é que os diversos produtos elencados na autuação (nafta, eteno, propeno, benzeno, tolueno, para-xileno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno), que possuem saídas com redução de base de cálculo, tiveram os créditos nas entradas mantidos pela empresa, com o que não concorda o fisco.

Em resumo, a fiscalização entende que em função da legislação vigente, os créditos fiscais de diversos produtos deveriam ser estornados, inclusive a nafta, realizando-se os ajustes necessários, tendo a autuada discordado de tal prática, argumentando que, para a nafta, sendo a carga tributária inferior a 12% não havia o que estornar.

Ao curso da instrução processual ocorreram uma série de intervenções em relação a tal infração, até mesmo pelo fato dela representar um percentual bastante significativo da autuação total, com a defesa apontando ardorosamente a sua improcedência, e os autuantes, de forma denodada pugnando pelo acolhimento de suas razões.

Inclusive, conforme pontuado pela defesa, a mesma matéria foi objeto de outro lançamento, dos mesmos autuantes, contra o mesmo estabelecimento, resultando na decisão consubstanciada em Acórdãos das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Independente do princípio do livre convencimento do julgador, igualmente já abordado, ainda que de forma aligeirada acima, há de se analisar a infração de per si o que foi feito pela empresa e autuantes, resultando em várias manifestações de ambas as partes, todavia toda a discussão e o debate encetados no curso do processo, se mostraram irrelevantes, frente a consulta formulada pela autuada, ainda que em momento posterior à autuação, e que motivou posicionamento oficial da Secretaria da Fazenda em relação aos fatos, conforme veremos mais adiante.

Para ambos (autuantes e autuada), não se trata de matéria nova, tendo sido apreciada anteriormente por ocasião de outras auditorias realizadas, com escopo nos mesmos produtos, e com apresentação e sustentação das mesmas teses para colocarem suas posições.

Não se trata, porém, de matéria nova, ainda não sujeita ao crivo deste Órgão, ao contrário. Neste sentido, posso mencionar o teor do Acórdão 0140-12/15, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o qual, na sua Ementa, assim decide em relação à matéria, ao analisar Recurso de Ofício da decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão JJF 0004-01/15:

“EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. CRÉDITO FISCAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. EXISTÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL. No lançamento de ofício, verifica-se a existência de vícios materiais insanáveis que fulminam o Auto

de Infração, quanto à metodologia adotada pelo fisco para se determinar o estorno do crédito fiscal. Mantida a Decisão. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime”.

No mesmo, se pode facilmente comprovar a similaridade não só do assunto, como, de igual modo, do contribuinte, no qual destaco o seguinte trecho:

“Examinando as peças que integram os autos depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado de anular o Auto de Infração em epígrafe, pois, precipuamente, conforme bem frisou o Acórdão recorrido, a metodologia adotada pela fiscalização para determinar o estorno de crédito do ICMS está equivocada ao aplicar índice único, de 28,18% para todos os insumos, cujo percentual decorre das saídas com redução de base de cálculo e as saídas totais.

Contudo, a aplicação de tal percentual diretamente aos insumos sem considerar, ainda, o percentual de participação de cada insumo no processo produtivo de cada produto final, pois, havendo vários insumos a serem aplicados na elaboração do produto final e cada insumo tem índice diverso de participação no produto final, não se poderia desprezar, também, o percentual de participação destes insumos, a exemplo do produto Eteno, no qual somente a Nafta, cujo ICMS é diferido na entrada, logo não há imposto a se estornar, representa 88,1% dos insumos, restando: 2,5% para energia; 1% para “utilidades”; 1,6% para produtos químicos; 6,1% para ‘Outras MP’, e 0,8% para “Outras Reciclos de base Nafta.

(...)

Há, ainda, de se relevar o Regime Especial de Apuração Centralizada concedido com base no Parecer nº 18.870/11, de modo a se excluir as transferências entre as inscrições consolidadas numa mesma Inscrição Estadual, para efeito de cálculo do percentual em razão das saídas com redução de base de cálculo e as saídas totais.

Logo, vislumbro a necessidade da renovação da ação fiscal, por estar convencido de que restou, in casu, comprovada que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, disso resultando a nulidade do Auto de Infração, em estrita consonância com o artigo 18, IV, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99”.

Da mesma maneira, posso mencionar também, como, aliás, o fez a defesa nas suas intervenções, o Acórdão 0119-11/16, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, o qual segue a mesma esteira de raciocínio, ao assim decidir:

“EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. CRÉDITO FISCAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. EXISTÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL. No lançamento de ofício, verifica-se a existência de vícios materiais insanáveis que fulminam o Auto de Infração, quanto à metodologia adotada pelo Fisco para se determinar o estorno do crédito fiscal. Reformada a Decisão do Auto de Infração de Procedente para NULO. Preliminares acolhidas. Recurso Voluntário PROVIDO e apreciação do Recurso de Ofício PREJUDICADA. Decisão unânime”.

De tal decisão, extraio os seguintes trechos para melhor contextualização:

“(…) Conforme contido no relatório, na apuração do estorno de crédito relativo a saídas com RBC, a fiscalização apurou o (i) total das saídas tributadas (ii) saídas com RBC (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno) (iii) percentual de saídas com RBC, apurou o total dos créditos e aplicou o percentual de RBC sobre o montante dos créditos considerando a diferença entre a carga de 17% e de 12%.

(...)

Na situação presente, observo que tendo o contribuinte alegado na defesa que as operações de importação de NAFTA no período fiscalizado tinha carga tributária menor (em torno de 5,5% entre janeiro a março/2011 – fl. 49) e que o dos produtos contemplados com RBC em 12%, os autuantes promoveram a exclusão de valores dos créditos relativos a NAFTA (vide fl. 261).

Ocorre que a NAFTA representa em torno de 90% (fl. 487) de insumo utilizado na fabricação dos produtos objeto da autuação que deram saída com RBC (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno).

Neste caso, mesmo superando o enquadramento indicado na autuação do art. 100, inciso II do RICMS/97 que trata de saída de mercadorias em operação subsequente com RBC, que se coaduna com saída de mercadorias da mesma forma que deram entrada no estabelecimento, há de se convir que poderia ser aplicado o disposto no inciso III do mesmo artigo que estabelece:

III - forem objeto de integração, consumo ou emprego em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a operação subsequente com o produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

Neste caso, considerando que os produtos que deram saída com RBC (eteno, ...) possuem como insumo básico a NAFTA e esta ingressou no estabelecimento com carga tributária inferior a carga de 12% contemplada na saída dos produtos resultantes da industrialização, não há como validar a metodologia aplicada visto que o art. 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96, previa que à utilização do crédito fiscal relativo para as entradas previstas com RBC na operação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deveria ser considerado como 'limite o percentual equivalente a esta carga'.

Logo, conforme fundamentado na decisão contida no Acórdão CJF nº 0140-12/15, em autuação idêntica a esta mesma empresa, está equivocado a aplicação de um índice único de estorno de crédito do ICMS que varia de 29% a 34% para todos os insumos, cujo percentual decorre das saídas com redução de base de cálculo e as saídas totais.

(...)

Pelo exposto, entendo que considerando o disposto no art. 29, § 8º da Lei 7.014/96, não pode ser exigido estorno de crédito fiscal relativo a produto que deu saída com RBC, relativo a insumos que deram entrada no estabelecimento com carga tributária inferior a da saída dos produtos.

Na situação presente, não pode se exigir estorno relativo à aquisição de NAFTA com carga tributária de 5,5% relativo a produtos que deram saídas com RBC equivalente a 12%.

Neste caso, considero nulo procedimento fiscal tendo em vista que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, em consonância com o disposto no artigo 18, IV, "a", do RPAF/BA".

Da mesma forma, entendo pertinente acostar decisão da mesma 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, consubstanciada no Acórdão CJF 0077-11/17, que de igual forma, afastou a cobrança do estorno de crédito tal como efetuada, resultando na seguinte Ementa em relação à matéria:

"OPERAÇÕES DE ENTRADA POR IMPORTAÇÃO. SAÍDAS CONTEMPLADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Apuração feita com base em todos os créditos fiscais das aquisições de insumos utilizados na industrialização de vários produtos, que são contemplados com diferentes tratamentos tributários. Não comprovado a vinculação do crédito utilizado com o produto que deu saída com redução de base de cálculo. Mantida a Decisão pela improcedência da infração."

Importante frisar que tal decisão, se refere a apreciação, em via recursal do Acórdão JJF 0095-04/14, de cujo julgamento participei, acompanhando o voto vencedor de eminente Relator. Da decisão acima indicada, da mesma forma, transcrevo os seguintes trechos:

"(...) Quanto à infração 10 (estorno de crédito/entrada de insumos), cujas saídas subsequentes ocorreram com Redução de Base de Cálculo, a 4ª JJF decidiu pela sua nulidade, por entender que a metodologia aplicada era inadequada e na análise do mérito decidiu pela sua improcedência. A partir daqui a redução da base de cálculo será intitulada RBC.

Conforme síntese do voto contido no relatório, a 4ª JJF fundamentou que o art. 100, II, RICMS/1997, faz alusão à mercadoria e não a insumos e produtos e mesmo que o §1º e 2º tenha aludido a atividades de produção, exigem o uso do preço mais recente de aquisição para a apuração do

valor de crédito a estornar, o que não foi observado. Pontuou que a base de cálculo foi arbitrada, sem que tivessem sido utilizados os procedimentos previstos no art. 937 e 938 do RICMS/97.

No mérito, apreciou que quase metade das operações de saídas com RBC são de transferências e que o §3º do art. 2º do Decreto nº 11.059/2008, veda a exigência de estorno de crédito referente às entradas de nafta cujas saídas sejam beneficiadas pela redução de base de cálculo.

(...)

Conforme relatado o método de apuração adotado pelos auditores consiste:

- a) Foram apurados por mês, em 2008 e 2009, valores de créditos fiscais escriturados nos livros Registro de Entradas (RE) e Registro de Apuração do ICMS (RAICMS)
- b) Agruparam por produtos as operações de saída de mercadorias beneficiadas com RBC, considerando-se os valores contábeis de tais operações.
- c) Analisaram as operações escrituradas no livro RAICMS em 2008 e 2009.
- d) Calcularam o percentual das operações de saída de mercadorias com redução de base de cálculo, dentro do universo de todas as operações tributadas.
- e) Aplicaram o percentual sobre o montante de créditos, identificando o valor total de insumos dos quais decorrem os créditos apropriados, relacionados com as mercadorias cujas saídas se deram com RBC.
- f) Por fim, aplicaram sobre este resultado a alíquota representativa da RBC, apurando, dessa forma, o montante de crédito a ser estornado mês a mês.

Tomando por exemplo o mês de janeiro/08, os autuantes:

- a) Tomaram o montante de créditos relativo a entradas diversas (CFOPs diversos) totalizando R\$96.632.382,72 (fl. 165) e somaram ao montante dos créditos lançados no RAICMS a título de “outros créditos” de R\$22.572.313,63 (fl. 171), totalizando R\$119.204.696,35.
- b) Para o mesmo mês apuraram o montante de saídas com RBC relativo à GLP totalizando R\$779.442,98 e dividiram pelo total de saídas tributadas no mês de R\$653.803.893,71 identificando porcentual de 0,001192166 (fl. 190) de saídas com RBC.
- c) Aplicaram o porcentual de 0,001192166 sobre o montante dos créditos apropriados no mês de R\$119.204.696,35 para identificar o montante de R\$142.111,82 de crédito apropriado sobre produtos com RBC equivalente a 12% e reaplicaram o porcentual de 0,294117% (porcentual de redução de 17% para 12%, ou seja: $100 - 0,294117 = 70,5883 \times 17\% = 12\%$).

Conclui-se que na metodologia aplicada, a fiscalização tomou como base de cálculo do estorno o montante dos créditos das entradas de insumos (fl. 165) e também de todos os outros créditos (frete/substituto; diferimento; ativo imobilizado; energia elétrica; comunicação; água; transferido de outra empresa/Politeno; devolução de material de uso/consumo; retorno de comodato; devolução de ativo imobilizado – fl. 171).

Como o art. 100, II do RICMS/97 indicado no enquadramento da infração prevê o estorno de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, inclusive relativo aos serviços a elas correspondentes, que forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, entendo que o estorno deveria recair apenas sobre os créditos fiscais relativos aos insumos que integraram o produto que deu saída com RBC. Como foi aplicado método em que estornou proporcionalmente créditos transferidos de outras empresas, diferido e de devolução de materiais de uso e consumo, certamente há incerteza na apuração da base de cálculo e nula a infração, como apreciado na Decisão da primeira instância ora recorrida.

No mérito, embora a infração tenha indicado como enquadramento o art. 100, II do RICMS/97, e se trata de estorno de crédito de produtos acabados (GLP, eteno, benzeno, tolueno, xileno, tolueno, etc), a hipótese de estorno proporcional à RBC mais adequada seria a do inciso III, que trata de objeto de integração, consumo ou emprego em processo de industrialização, produção, geração

ou extração, quando a operação subsequente com o produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, já que a RBC é considerado uma isenção parcial. (RE 174.478-SP), como decidido pelo STF.

Conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, se faz necessário conhecer previamente os créditos lançado de aquisições de insumos, utilizados na industrialização dos produtos, que na situação presente sofrem diferentes tratamentos tributários (eteno, propeno, benzeno, para xileno, tolueno, ortoxileno, buteno e diciclopentadieno), bem como GLP (subproduto compulsório na fabricação):

Eteno, propeno, benzeno, para xileno, tolueno, ortoxileno, buteno ediciclopentadieno sofrem RBC nas saídas internas (art. 87, XLII), equiparando a carga tributária a 12%, e são tributados normalmente nas saídas interestaduais. ETBE, isopreno e xileno misto são tributados normalmente, mesmo nas operações internas. Alguns produtos têm diferimento de tributação quando destinados a empresas do BahiaPlast. Parte da produção é exportada, sem tributação (art. 103, I, “c”, do RICMS/1997/BA).

Como há saída de produtos tributados, com lançamento do imposto postergado (diferimento) e com RBC, para aplicar o disposto no art. 100, III, seria necessário apurar o percentual de cada insumo que resultaram em produtos com saída contemplada com RBC e não contemplado, a exemplo dos produtos diferidos, para se apurar a proporcionalidade dos insumos que resultaram em produtos que deram saídas com RBC, para se apurar o estorno.

Entretanto, como apreciado na Decisão da primeira instância, há de se considerar na exigência do estorno de crédito, o estabelecido no Decreto nº 11.059/2008 e nas suas sucessivas alterações, quanto à redução da carga tributária das operações internas com nafta, destinada à utilização na produção de petroquímicos básicos, equiparando-a a 11,75% (operações internas), sendo assegurada a não exigência do estorno de crédito relativo às entradas deste produto (art. 2º, §3º).

Da mesma forma, a previsão do art. 4º, estabelecendo RBC nas operações internas com eteno, propeno, benzeno, paraxileno, tolueno, ortoxileno, buteno e diciclopentadieno, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (art. 87, XLII do RICMS/97).

Pelo exposto, considero correta a Decisão de que a exigência do estorno, sem considerar as peculiaridades operacionais do estabelecimento autuado, e ainda, sem observar o teor do §3º do art. 2º do Decreto nº 11.059/08, que veda a exigência de estorno de crédito referente às entradas de nafta, cujas saídas dos produtos resultantes sejam beneficiadas pela redução de base de cálculo, não restou comprovado que o montante dos créditos fiscais apropriados relativos aos insumos adquiridos, tenham sido inferiores ao montante dos débitos gerados pelos produtos que deram saídas com RBC.

Ressalto ainda que em momento posterior, foi inserido o §8º no art. 29 da Lei nº 7.014/96, em 30/03/10, em período posterior aos fatos geradores exigidos nesta infração, estabelecendo com relação a utilização de crédito fiscal, que quando a mercadoria entrada no estabelecimento for contemplada com RBC em operação subsequente, deve ser considerado como limite o percentual equivalente a carga tributária. Ou seja, a lógica tributária estabelecida é de que quando houver entrada de mercadoria que tenha saída contemplada com RBC, deve ser considerado como limite do percentual equivalente a esta carga. Dessa forma, se a nafta é contemplada com RBC, o limite de crédito relativo à saída de produtos resultante da industrialização, deve considerar a carga tributária resultante entre aquisição e saída do produto industrializado.

Ressalto ainda, que conforme aduzido pela recorrente, Decisões proferidas pela segunda instância deste Conselho de Fazenda foram contrárias aos procedimentos utilizados pela fiscalização, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0119-11/16 (JJF Nº 0273-3/13) e CJF Nº 0140-12/15 (JJF Nº 0004-1/15).

Portanto, não caracterizada a infração, motivo pelo qual fica mantida a Decisão pela improcedência da infração 10”.

Mesmo posicionamento adotou a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF 0074-11/17, no qual figura no pólo passivo da relação a empresa Braskem S. A. em suas conclusões:

“Pelo exposto, considero correta a Decisão de que a exigência do estorno, sem considerar as peculiaridades operacionais do estabelecimento autuado, e ainda, sem observar o teor do §3º do art. 2º do Decreto nº 11.059/08, que veda a exigência de estorno de crédito referente às entradas de nafta, cujas saídas dos produtos resultantes sejam beneficiadas pela redução de base de cálculo, não restou comprovado que o montante dos créditos fiscais apropriados relativos aos insumos adquiridos, tenham sido inferiores ao montante dos débitos gerados pelos produtos que deram saídas com RBC.

Ressalto ainda que em momento posterior, foi inserido o §8º no art. 29 da Lei nº 7.014/96, em 30/03/10, em período posterior aos fatos geradores exigidos nesta infração, estabelecendo com relação a utilização de crédito fiscal, que quando a mercadoria entrada no estabelecimento for contemplada com RBC em operação subsequente, deve ser considerado como limite o percentual equivalente a carga tributária. Ou seja, a lógica tributária estabelecida é de que quando houver entrada de mercadoria que tenha saída contemplada com RBC, deve ser considerado como limite do percentual equivalente a esta carga. Dessa forma, se a nafta é contemplada com RBC, o limite de crédito relativo à saída de produtos resultante da industrialização, deve considerar a carga tributária resultante entre aquisição e saída do produto industrializado.

Ressalto ainda, que conforme aduzido pela recorrente, Decisões proferidas pela segunda instância deste Conselho de Fazenda foram contrárias aos procedimentos utilizados pela fiscalização, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0119-11/16 (JJF Nº 0273-3/13) e CJF Nº 0140-12/15 (JJF Nº 0004-1/15). Portanto, não caracterizada a infração, motivo pelo qual fica mantida a Decisão pela improcedência da infração 10”.

Ainda que tais decisões não encaminhassem o desfecho da questão para a improcedência, a autuada trouxe ao feito a informação de que em resposta à consulta formulada, ainda que em momento posterior ao da autuação ora analisada, foi externado pela Secretaria da Fazenda posicionamento contrário ao daquele adotado pela fiscalização, no sentido de que, da interpretação do teor do artigo 29, §8º da Lei 7.014/96, a empresa autuada não estaria obrigada a realizar estorno para a fabricação dos produtos eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno, comercializados com uma carga tributária correspondente a 12%.

Pela sua importância no deslinde da questão, transcrevo o teor do Parecer 8.449/2012, ratificado em 19 de abril de 2012, repito, depois da autuação ora analisada, todavia, representa o entendimento oficial da Secretaria da Fazenda a respeito da matéria, e até mesmo por uma questão de coerência, diante dos argumentos já expostos na infração 01, merece ser avaliado, sobretudo quanto às suas conclusões:

“BRASKEM PETROQUÍMICA S.A, pessoa jurídica de direito privado, com estabelecimento na Rua Hidrogênio, 1404, Parte, JD Campo Belo, Pólo Petroquímico, Camaçari, Bahia, inscrita no CNPJ sob o nº 04.705.090/0006-81 e Inscrição Estadual nº 068.480.150 NO, neste ato, representada por seus procuradores ao final subscritos (Doc. 01), vem, respeitosamente, nos termos do artigo 55 e seguintes do Decreto Estadual nº 7.629/99, formular a presente

CONSULTA SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

concernente às operações abaixo descritas.

I. DESCRIÇÃO DOS FATOS E DO OBJETO DA CONSULTA

01. A Consulente é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anônima, voltada à industrialização de diversos produtos petroquímicos da cadeia plástica, conforme atesta seu Estatuto Social.

02. *No desempenho regular de suas atividades, a Consulente pode promover a aquisição interna de NAFTA, insumo cuja entrada está sujeita a redução da base de cálculo, nos termos dos Decretos nº 11.059/2008 e nº 11.807/2009, de forma que a carga tributária seja limitada aos seguintes percentuais:*

Período Limite de carga tributária

Mai/2008 a Out/2009 11,75%

Nov/09 a Mar/10 10%

Abr/10 a Set/10 8%

Out/10 a Mar/11 5,5%

A partir de Mai/11 Diferimento

03. *Sucessivamente, as saídas internas de seus produtos acabados (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno), resultantes da industrialização da NAFTA, também estão sujeitas a redução da base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 4º do Decreto nº 11.807/2009, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%.*

04. *O novo RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, vigente a partir de 01/04/2012, incorporou no art. 268, XXXIII, a redução da base de cálculo nas operações internas com eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento).*

05. *Nesse contexto, nas aquisições de NAFTA no mercado interno não há acúmulo de saldo credor em favor Consulente, pois tanto a entrada do insumo quanto a saída dos produtos industrializados estão sujeitos ao regime de redução da base de cálculo, seja no regime sob a égide do RICMS/1997, seja sob a égide do RICMS/2012.*

06. *Apesar de a legislação estadual estabelecer o limite de carga fiscal (nas entradas e nas saídas), não está descartada uma possível interpretação de que os dispositivos do RICMS/BA seriam omissos quanto à manutenção integral do crédito nas aquisições internas de NAFTA, o que ensejaria, por absurda hipótese, a exigência do estorno proporcional dos créditos apropriados.*

II. DO LEGÍTIMO INTERESSE DA CONSULENTE E O SEU ENTENDIMENTO.

07. *A existência de dúvidas acerca da interpretação da legislação fiscal constitui argumento suficiente para justificar a solicitação de um esclarecimento expresso a respeito do entendimento oficial dos órgãos fiscais. É, portanto, legítimo o interesse da Consulente na formulação da presente consulta, a fim de orientá-la no fiel cumprimento da legislação.*

08. *Conforme já mencionado, o contexto normativo revela que tanto a NAFTA quanto seus produtos químicos derivados estão sujeitos à redução da base de cálculo, portanto, a exigência de estorno proporcional dos créditos apropriados de tal insumo não respeitaria o limite de carga tributária.*

09. *Eis o enunciado do RICMS/BA vigente que assegura a carga fiscal máxima na operação sob análise (cf. o preceito do parágrafo único abaixo):*

Art. 35-A. A fruição do benefício de redução de base de cálculo fica condicionada:

I - a não-apropriação proporcional dos créditos fiscais relativos a mercadoria entrada no estabelecimento de contribuinte ou a prestação de serviços a ele feita para:

a) comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou prestação subsequente for beneficiada com a redução;

b) integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante for beneficiada com a redução;

II - ao estorno proporcional dos créditos referidos no inciso anterior, se por ocasião da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço for imprevisível que a saída ou a prestação subsequente se dará ao abrigo da redução de base de cálculo.

Parágrafo único. Para efeito deste artigo, deverá ser observado, quando estabelecido, o limite de carga tributária e as disposições expressas de manutenção de crédito.

10. O novo RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, com efeitos a partir de 01/04/2012, cujo fundamento legal também se baseia na Lei nº 7.014/96, ressalva a observância do limite da carga tributária para fins de creditamento, nos termos do § 1º do art. 268, abaixo transcrito:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

XXXIII - das operações internas de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno, diciclopentadieno, de forma que a carga tributária resulte em 12%

Parágrafo Primeiro. Quanto à utilização de crédito fiscal relativo à mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução da base de cálculo da operação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, poderá ser utilizado o crédito destacado no documento fiscal, até o limite de percentual da carga tributária.

11. E complementa no art. 312, § 1º, nesses termos:

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;

12. Assim, a Legislação Estadual preocupou-se em autorizar o crédito da entrada até o limite da carga tributária definida para a operação subsequente com a mercadoria dela resultante.

13. Na operação da Consulente, a NAFTA é adquirida com redução da base de cálculo, de forma que o crédito não ultrapassa a carga tributária definida nas operações subseqüentes, senão vejamos:

Período NAFTA Eteno, Propeno, Benzeno, Para-Xileno, Tolueno, Orto-Xileno, Buteno e Diciclopentadieno

Mai/2008 a Out/2009 11,75% 12%

Nov/09 a Mar/10 10% 12%

Abr/10 a Set/10 8% 12%

Out/10 a Mar/11 5,5% 12%

A partir de Mai/11 Diferimento 12%

14. Por outro lado, a eventual exigência do estorno proporcional do crédito relativo às aquisições de NAFTA, implicará que a Consulente se credite do seu principal insumo, por exemplo, a 11,75% e tenha débito nas saídas no percentual de 12%, mas precisará estornar o equivalente a 29,41% do seu crédito, no período de vigência de redução da base de cálculo nas operações com o citado insumo.

15. Assim, a eventual exigência do estorno proporcional do crédito, resultará na violação às regras disciplinadoras que asseguram o direito ao creditamento na entrada da NAFTA até o limite de carga tributária das operações subseqüentes.

16. Dessa forma, a Consulente interpreta que não haverá estorno proporcional do crédito relativo às aquisições internas de NAFTA, com carga tributária fixada nos Decretos nº 11.059/2008
ACÓRDÃO JJF Nº 0161-02/17

e nº 11.807/2009, empregada nas operações internas de industrialização do eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, também sujeitos a redução da base de cálculo.

17. Finalmente, eventual interpretação em sentido contrário ao entendimento aqui esposado, violaria o art. 114 do RICMS/97 relativo ao preceito da não-cumulatividade, na medida em que a Consulente teria um crédito no percentual de 29,41% inferior àquele que incidiu na operação de fornecimento da NAFTA.

18. Ante o exposto, considerando que as entradas (NAFTA) e saídas (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno) estão sujeitas a redução da base de cálculo, questiona:

¢ Nos períodos de apuração compreendidos no regime dos Decretos 11.059/2008 e 11.807/2009 (cf. item 02), estaria a Consulente obrigada a proceder ao estorno proporcional dos créditos relativos às entradas de NAFTA, empregadas na industrialização dos produtos de que trata o art. 4º do Decreto nº 11.807/2009?

19. Por fim, declara que:

(i) a pessoa jurídica ora consulente não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado, para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta;

(ii) a pessoa jurídica ora consulente não está intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

(iii) o fato objeto da presente não está disciplinado em ato normativo publicado antes da apresentação desta consulta ou está definido expressamente em disposição literal de lei; e

(iv) o fato ora apresentado não versa sobre questão já resolvida por decisão administrativa ou judicial em que a Consulente tenha figurado como parte ou interessado.

Requer seja solucionada a presente consulta, nos termos da lei, para que produza seus jurídicos efeitos.

EMENTA: ICMS. Consulta. Não se fará o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de nafta promovidas durante sob a égide dos Decretos nº 11.059/2008 e 11.807/2009 (período de 19/05/2008 a 31/03/2012), para a fabricação de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, comercializados com uma carga tributária correspondente a 12% (doze por cento). Interpretação da regra contida na Lei 7.014/96, art. 29, §8º.

A empresa acima qualificada dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, no tocante ao aproveitamento de créditos fiscais, tendo em vista os fatos a seguir expostos:

Informa a Consulente que, no desempenho regular de suas atividades, adquire junto a fornecedores desse Estado NAFTA, insumo cuja entrada está sujeita a redução da base de cálculo, nos termos dos Decretos nº 11.059/2008 e nº 11.807/2009, promovendo saídas internas de seus produtos acabados resultantes da industrialização da NAFTA (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno), também com redução da base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12, nos termos do art. 4º do supramencionado Decreto nº 11.807/2009.

Diante do exposto, indaga:

Nos períodos de apuração compreendidos no regime dos Decretos 11.059/2008 e 11.807/2009, estaria obrigada a proceder ao estorno proporcional dos créditos relativos às entradas de NAFTA, empregadas na industrialização dos produtos de que trata o art. 4º do Decreto nº 11.807/2009?

RESPOSTA

Em consonância com o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, a Lei 7.014/96, art. 29, § 8º, confere ao contribuinte o direito de apropriar-se do crédito fiscal relativo às

ACÓRDÃO JJF Nº 0161-02/17

operações anteriores vinculadas a saídas subsequentes amparadas pelo benefício fiscal da redução da base de cálculo, considerado como limite o percentual equivalente a carga tributária resultante do percentual de redução aplicado na saída.

‘Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 8º Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga.’

Nesse sentido, o RICMS-BA/97, art. 93, inciso I, alínea "b", c/c o § 1º, incisos I e II (efeitos até 31/03/2012), e RICMS-BA/12 (Decreto nº 13.780/12), art. 309, inciso I, alínea "b", c/c art. 310, inciso I, alínea "b" (efeitos a partir de 01/04/2012), asseguram ao contribuinte do direito ao crédito do imposto incidente na entrada de mercadorias (matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores embalagens) adquiridas para emprego, integração ou consumo em processo industrial, limitado à carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com os produtos delas resultantes.

Registre-se que, por força do Decreto nº 11.059/2008, art. 1, e Decreto nº 11.807/2009, art. 1º, e Parágrafo único, as aquisições de nafta destinada à utilização na fabricação de produtos petroquímicos, realizadas até o mês de março de 2011, foram tributadas com cargas que variaram entre 5,5% (cinco vírgula cinco por cento) e 11,75%, percentuais esses inferiores à carga tributária de 12%, incidente nas saídas internas posteriores dos produtos resultantes da industrialização (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno), conforme o RICMS-BA/97, art. 87, inciso XLII (efeitos de 20/05/08 a 31/03/2012) e RICMS-BA/12 (Decreto nº 13.780/12), art. 268, inciso XXXIII (efeitos a partir de 01/04/2012).

Dessa forma, a conclusão é no sentido de que não se fará o estorno do crédito fiscal relativo às aquisições de nafta para utilização na fabricação de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, promovidas pela Consulente no período de 19 de maio de 2008, a 31/03/2012, sob amparo dos Decretos nº 11.059/2008 e 11.807/2009.

Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.

É o parecer”.

Tal resposta resolve toda a discussão travada nos autos em relação a tal infração, justamente diante da vinculação a que se submete a Administração Tributária, conforme visto na análise da infração 01, nas pinceladas dadas a respeito do instituto da consulta, não podendo os autuantes, tal como intentado, se insurgirem contra o teor da resposta concedida, sequer negar-lhe eficácia em relação ao entendimento ali exposto.

Conforme, entretanto, bem observado em sede da primeira informação fiscal, a infração não se reporta somente aos produtos abarcados na consulta acima transcrita, como, de igual forma, inclui também a outros produtos a exemplo do gás liquefeito de petróleo (GLP), em relação ao qual a autuada não teceu qualquer consideração defensiva, entretanto à vista das decisões acima transcritas, e do entendimento consolidado quanto a formação da base de cálculo para aplicação dos estornos, de ofício, acompanho o entendimento das Câmaras de Julgamento deste Órgão,

estribado na ressalva presente no artigo 140 do RPAF/99, segundo o qual o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Por tais razões, julgo a infração improcedente.

A infração 05 diz respeito à realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em relação ao qual algumas considerações entendo necessárias:

O exame em questão demanda sobretudo, apenas e tão somente, análise de questão material, vez se tratar de análise eminentemente fática, e conseqüentemente, necessita da prova.

Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques estar previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos.

No presente caso, estamos diante de simples omissão de saídas, e indicam os autuantes que esta situação ocorreu para o produto eteno, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010.

A sistemática utilizada pela Secretaria da Fazenda, para a realização de levantamentos quantitativos, aponta a existência de omissões apuradas, a título de saídas. Tal procedimento, decorre da determinação contida na Portaria 445/98, ao abordar tal situação, assim determinando:

“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:

I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento (RICMS/97, art. 60, II, "a");

II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%);

III - no caso de omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas a tributação, deve ser aplicada a multa de 1 UPF-BA por descumprimento de obrigação acessória (RICMS/97, art. 915, XXII)”.

Ou seja: a omissão de saídas, como constatado no presente caso, não se presume, se constata, o que afasta, reitero, qualquer insinuação de arbitramento ou presunção, do feito, nesta hipótese.

Em relação ao pleito para a aplicação de redução da base de cálculo contida no artigo 87, inciso XLII, do RICMS/97, então vigente à época dos fatos geradores, esclareço que na forma da redação ali contida, tal redução estava prevista para:

“XLII - das operações internas com eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento)”.

No caso das omissões apuradas pelo levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como o próprio nome diz se circunscreve às quantidades, não se podendo precisar para onde foram as mercadorias tidas como omitidas: se para outros estados, para contribuintes deste estado, ou até mesmo para exportação, situação na qual estariam desoneradas de qualquer imposto. Logo, a menos que a autuada provasse que todas as omissões apuradas foram dirigidas ao mercado interno, em operações internas, a rigor, reconhecimento, prova de difícil constituição, a previsão legal é para que as operações sejam consideradas com a base de cálculo cheia, diante da intenção do legislador em apenar as omissões verificadas.

Em relação às perdas, conforme aventado pelo sujeito passivo, que não teriam sido consideradas pelos autuantes, necessário se fazer algumas rápidas observações. A primeira delas é a de que para aquelas empresas sujeitas a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real, caso da autuada, é obrigatória a manutenção de controle dos estoques, em relação a quantidade e valor, da movimentação e avaliação dos inventários, pois estas refletem diretamente na determinação do lucro líquido do exercício, base para a tributação daquele imposto, além de afetar os resultados gerenciais que, acabam por refletir diretamente na análise do desempenho da empresa.

Indispensável, pois, se torna o registro permanente dos estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, de matérias-primas e insumos de produção para as empresas industriais, podendo seu registro ser feito em livro, fichas ou em formulários contínuos emitidos por sistema de processamento de dados. Seus saldos, depois de feitos ajustamentos decorrentes do confronto com a contagem física, serão transpostos anualmente para o Livro Registro de Inventário.

Todas as empresas deverão ao menos uma vez por ano, no final de cada ano civil, levantar o inventário físico das mercadorias constantes em seus estoques para cruzamento dos saldos físicos com os registrados na contabilidade, o chamado inventário periódico. Também deverá ser levantado e ajustado o inventário nas situações de encerramento do período de apuração do IRPJ e em caso de ocorrência de eventos especiais, tais como incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

De forma opcional, as empresas também podem adotar um sistema de “inventário rotativo”, onde os estoques são inventariados em períodos menores, sendo as divergências contabilizadas em espaço de tempo também menores, e assim, uma vez verificadas discrepâncias ou divergências entre o estoque físico e o registrado na contabilidade, a empresa deverá regularizar a diferença mediante registro a débito ou a crédito na conta de “Estoques”, no grupo “Ativo Circulante” do Balanço Patrimonial, caso sejam apuradas faltas ou sobras respectivamente, e essa regularização deverá ser levada a efeito na medida em que forem sendo constatadas as ocorrências.

Desta maneira, quebras ou perdas realizadas no processo de fabricação de bens, desde que normais ou razoáveis, poderão ser normalmente deduzidas como custo de produção no exercício que corresponderem. A título de exemplo, podemos considerar como quebras ou perdas no processo de fabricação, inclusive a evaporação de produtos químicos, entre outros casos, estando

tal previsão embasada no artigo 291, caput, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999).

Na legislação do Imposto de Renda inexistente regra específica sobre como deve ser realizada a comprovação das quebras ou perdas normais de estoques pelas empresas, porém, se apresenta como razoável que tais perdas sejam devidamente comprovadas através de alguma forma idônea e plausível, sendo que na prática, a fiscalização da Receita Federal exige que as perdas sejam razoáveis e normais para o ramo de atividade do contribuinte. A razoabilidade e a normalidade devem ser tratadas caso a caso, levando-se em consideração a natureza do produto, das características do processo de fabricação e de outras circunstâncias pertinentes ao caso concreto, sem que seja necessária prévia comunicação ao Fisco do percentual utilizado como limite de perda normal.

No âmbito federal, posso mencionar como parâmetro a Decisão nº 94 de 30 de agosto de 2000, relativa a Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, a qual possui a seguinte Ementa:

“Quebras e perdas no processo produtivo de lentes de contato. Integra o custo o valor das perdas razoáveis ocorridas no processo produtivo, sem a necessidade de laudo de autoridade competente, contendo devendo o contribuinte comprovar de forma idônea e plausível as perdas ocorridas”.

Podemos verificar nesta e em outras tantas decisões no mesmo sentido a respeito que, além do critério da razoabilidade, as perdas para serem dedutíveis devem ocorrer durante o processo de fabricação, transporte ou manuseio, sendo obrigação do contribuinte comprovar a natureza e o montante das mesmas através de documentos hábeis que contenham a descrição dos fatos que originaram a quebra ou a perda e o seu montante, que deve incluir ainda o valor dos créditos do ICMS, IPI, COFINS e PIS/PASEP que serão objeto de estorno na escrita fiscal do contribuinte, conforme o caso e a legislação de cada tributo.

Portanto, ocorrendo divergências entre as quantidades constantes nos registros contábeis e no relatório de contagem física, faz-se necessário, após investigações cabíveis, a contabilização desse fato, que terá efeitos fiscais, já que se não decorrer da constatação de perda ou quebra nos termos expostos, a dedutibilidade dos valores correspondentes poderá ser contestada pelo Fisco.

No caso presente, o estado da Bahia não dispõe de regra clara, específica e precisa acerca do tratamento das perdas no processo industrial, tal como em outros estados, quando da realização de levantamento quantitativo de estoques. Todavia, posso mencionar legislações como a do estado do Ceará, no qual foi expedida a Instrução Normativa 46 de 29/11/2013, a qual assim determina:

“Seção III - Das Quebras e Perdas

Art. 4º Integrarão também o custo os valores das seguintes parcelas:

I - quebras ou perdas de matérias-primas, material de embalagem e demais produtos, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio, de acordo com a natureza do bem e da atividade, conforme parâmetros aceitos em normas e padrões técnicos pertinentes;

II - quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas através de:

a) laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) laudo de autoridade fiscal demandada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Parágrafo único. Para operacionalização do disposto no inciso II do caput deste artigo, a empresa deverá emitir documento fiscal relacionando as mercadorias avariadas para efeito de baixa nos estoques, estornando os créditos, se for o caso”.

Por outro lado, o Estado de São Paulo, através do Decreto 61.720/15, com vigência a partir de 01/01/2016, ao regulamentar a obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal, acrescentou o inciso VI no artigo 125 do Regulamento do ICMS (RICMS/SP), a obrigação dos contribuintes emitirem Nota Fiscal de saída nos casos em que a mercadoria que entrou no estabelecimento, para industrialização ou comercialização, vier a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio; ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento; utilizada ou consumida no próprio estabelecimento.

Quando da emissão de tal documento fiscal, o contribuinte deverá observar todas as regras comuns para preenchimento dispostas no artigo 127 do RICMS/SP e utilizar, no campo “Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP”, o código 5.927 “*Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*”, devendo ser emitida sem destaque do valor do imposto, cabendo, ainda, estornar eventual crédito do imposto tomado por ocasião da entrada.

Da mesma maneira, na contabilidade, existe a chamada “Provisão para ajuste ao valor de mercado”, que vem a se constituir em conta redutora da conta Estoques (no Ativo Circulante), possuindo a finalidade de eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não é recuperável, prevendo, inclusive, eventuais perdas resultantes de estragos, deterioração, obsolescência, redução nos preços de venda ou de reposição do estoque, sendo tal provisão constituída estribada no Princípio de Avaliação de Estoque, que é assim determinado: custo ou mercado, o menor.

De acordo com esse princípio, as perdas devem ser reconhecidas no resultado do exercício em que ocorreram e não no exercício em que a mercadoria (produto) é vendida, reposta ou transformada em sucata, sendo que a constituição desta provisão gera um lançamento a crédito nessa conta e a contrapartida é lançada na demonstração de resultado (DRE), no grupo das Despesas Operacionais.

Fato é que, em função de tais colocações, as perdas ocorridas e contabilizadas pela empresa, deveriam ter não somente o lançamento contábil, mas também ser fiscalmente lançadas, a fim de que os estoques existentes na empresa espelhassem com fidedignidade as quantidades existentes ao final do período de apuração, sendo importante se registrar que as quantidades e valores inventariados são apurados e informados pelo sujeito passivo, sem qualquer participação do Fisco, que apenas e tão somente a partir dos dados ali indicados efetua o levantamento pertinente.

Neste sentido, valho-me de trecho do Acórdão JJF 0084-04/15, devidamente confirmado pelo Acórdão CJF 0352-12/15, no qual a ilustre Relatora Mônica Maria Roters assim se expressava a respeito de quebras no levantamento quantitativo em estabelecimento industrial:

“Isto posto, um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas (quantitativa, frisa-se) de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas, ou seja, operações de circulação de mercadorias. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial (Estoque Inicial + Entradas - Estoque Final = Saídas) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo. Sendo levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercício fechado (caso ora em lide) todos os dados são recolhidos do Livro Registro de Inventário, de notas fiscais de Entradas e Saídas, ou mesmo, quando necessário, dos livros Registro de Entradas e Saídas, ou dos dados informados pela empresa através dos seus

arquivos eletrônicos (arquivos magnéticos e EFD). E esta foi a auditoria fiscal e legal aplicada pela fiscalização, com base no roteiro de fiscalização emanado desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, bem como da Portaria nº 455/98 e art. 23-B, da Lei nº 7014/96.

No mais, é evidente que perdas (“normais” e eventualmente “anormais”), extravios, deterioração, perecimento, etc., ocorrem no ramo de atividade da empresa, ou em outros ramos comerciais. Não se discute de que tais circunstâncias devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não haja distorções nas quantidades levantadas. Este fato não está em discussão. A posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos. Assim, a legislação tributária deste Estado prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, e, por exemplo, em sua contabilidade.

Quando a empresa, submetida ao regime normal de apuração do ICMS (caso do impugnante) adquire mercadorias para comercialização, por lei (a exceção de casos especiais), tem direito ao crédito tributário desta aquisição. Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo qualquer evento diferente, deve, por obrigação legal, documentar, sob pena de quem descumprir a norma arcar com seus efeitos financeiros e tributários já que se perde o controle dos mesmos (Estado e contribuinte).

Em assim sendo, determinava o RICMS/97:

Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS (Conv. SINIEF, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 01/89):

I - sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS;

[...]

IV - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);

[...]

X - para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais;

XI - nas demais hipóteses previstas na legislação.

§ 2º Nas hipóteses dos incisos IV ou V, se a regularização se efetuar após o período de apuração, o documento fiscal também será emitido, devendo o contribuinte:

Art. 218. Os contribuintes, excetuados os produtores rurais e os extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais (art. 38), emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A (Anexos 15 e 16):

[...]

V - nas hipóteses do art. 201 e nas demais situações previstas na legislação.

Art. 220. A Nota Fiscal será emitida nos seguintes momentos:

[...]

VI - nas situações e prazos do art. 201.

Portanto, a norma regulamentar impunha a emissão de documento fiscal na situação ora em análise com CFOP 5927 a título de baixa dos estoques pelos eventos acontecidos, objetivando a compensação dos créditos tomados anteriormente para o perfeito equilíbrio do princípio da não cumulatividade do ICMS, pois patente que sem registro, escrituração e documentação para dar suporte a tais ocorrências, torna-se impossível a reconstituição, com fidedignidade, de fato pretérito dessa natureza.

Desta forma, aqui não se pode falar, em “não ocorrência do fato gerador do imposto”, ou mesmo que houve simples descuido da empresa em não documentar tais eventos.

Infração mantida”.

Também não posso acolher o argumento defensivo relativo a base de cálculo, uma vez que a própria Portaria 445/98 já mencionada estabelece em seu artigo 5º, inciso I transcrita em momento anterior, que verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento (RICMS/97, artigo 60,II, “a”).

Como visto, a norma é bastante clara, e diante do fato da fiscalização estar obrigada a seguir a mesma, a base de cálculo não pode simplesmente ser apurada de forma diferente da que foi, em consonância com tal determinação, vez que o agente fiscal não pode agir nem a seu talante, nem em atenção aos reclamos daqueles que querem impor as suas conveniências. Ele está como esteve no caso presente, obrigado a seguir a determinação legal e normativa, o que desconstitui a tese defensiva, por terem agido nos estritos termos da legislação.

Desta maneira, como não vieram os elementos de prova entendidos como necessárias para a desconstituição da infração, atribuição da autuada, isso faz com que se mantenha a autuação tal como lançada nesta infração.

Quanto à infração 06, diz respeito ao recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial nas aquisições de álcool etílico hidratado provenientes de outras unidades da Federação não signatárias do Protocolo ICMS 17/04.

À época dos fatos geradores, o valor da base de cálculo se encontrava definido pelo Artigo 515-D, inciso I do RICMS/97, como *“O valor do imposto será aquele resultante da aplicação da alíquota prevista para o produto nas operações internas sobre o valor da operação ou valor estabelecido em pauta fiscal, prevalecendo o que for maior, deduzindo o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação, ou seja, prevalecia o valor da operação.* Entretanto, caso este fosse menor do que aquele determinado como pauta fiscal, este seria aplicado.

Inicialmente, no que toca a arguição de uso irregular da pauta fiscal como base de cálculo, inclusive à vista de decisões de Tribunais Superiores mencionadas e transcritas, esclareço que, a adoção da mesma como elemento determinante para a apuração de base de cálculo do tributo, possui como não poderia deixar ser, a devida previsão normativa, e, nos termos do artigo 167, inciso III, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, como se afigura o presente caso.

Além disso, a Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) não se apresenta como vinculante o que não dá a garantia de sua aplicabilidade imediata e irrestrita, embora a matéria ainda seja ardorosamente discutida nos tribunais.

No mesmo sentido, a Procuradoria Geral do Estado, no ano de 2016, após analisar diversos assuntos e matérias controversas do ICMS, expediu o Incidente de Uniformização PGE 2016.209297-0, no qual reavaliou o seu posicionamento não somente em função da mudança de entendimento, como, de igual modo, premida por decisões desfavoráveis às suas teses anteriores, nas quais o Estado da Bahia vinha sendo derrotado nos Tribunais Superiores.

Da leitura de tal Incidente de Uniformização, não vislumbro que a adoção da pauta fiscal conste entre os temas a terem o entendimento modificado, motivo pelo qual prevalece a posição de sua aceitação como elemento determinante para a composição da base de cálculo do ICMS, e consequentemente, rejeição dos argumentos defensivos a respeito.

Da mesma forma, diante do entendimento manifestado pela autuada, quanto a eventual ilegalidade da adoção da pauta fiscal, não se tem conhecimento nos autos de qualquer medida, inclusive judicial, contra tal determinação regulamentar adotada pelo estado da Bahia.

Muito embora, no mérito, a defesa tenha trazido argumentos em contrário à autuação, na informação prestada pelos autuantes às fls. 1.246 a 1.258 traz a constatação, aliás, não contestada em momento algum nas intervenções posteriores da defesa, de que *“Autuada efetuou, por meio de denúncia espontânea recolhimento de diferenças resultantes de recolhimento a menor da antecipação parcial sobre aquisições interestaduais de álcool hidratado não carburante, no período de janeiro a outubro de 2011, totalizando R\$ 10.642.709,29 (dez milhões, seiscentos e quarenta e dois mil, setecentos e nove reais e vinte e nove centavos), recolhidos em 20/06/2011, tendo o recolhimento abrangido todo passivo daquele período, em relação a esta infração, relacionando as notas fiscais de todos os contribuintes de quem adquire álcool hidratado, fora do estado da Bahia. Não fez exceção alguma. O procedimento da Autuada ao efetuar a denúncia espontânea é clara evidência de que os Autuantes acertaram quando também não fizeram exclusão de contribuinte no levantamento fiscal elaborado”*.

Impende se afirmar que a referida denúncia compreende período não abarcado pela auditoria realizada, o que vem, de forma clara, fragilizar toda a tese defensiva relativa à mesma, inclusive e, sobretudo, da destinação exclusiva do produto obtido da industrialização da qual o álcool hidratado não carburante participa, inclusive os Pareceres do Setor de Tributação da SEFAZ a respeito da não exigência de antecipação parcial para produtos destinados à exportação.

Ademais, a acusação é de recolhimento a menor, o que significa que existiram recolhimentos em relação às operações com o AEHC, nas quais, de forma espontânea, houve o recolhimento devido a título de antecipação parcial, e consequentemente, apropriação dos créditos fiscais decorrentes de tais pagamentos, na escrita fiscal da defendente, os quais, todavia, não estão em sintonia com a previsão legal, o que, da mesma forma, fragiliza toda e qualquer tese abraçada pela defesa.

Também não pode prosperar o argumento de que sendo todo o AEHC utilizado para a produção de produto exclusivamente exportado, há de se questionar a que título a empresa fazia a antecipação parcial de diversas aquisições do mesmo, caso tal assertiva fosse verdadeira, o que parece ser, ao menos de todo, a justificar os recolhimentos efetuados.

Da mesma forma, a inclusão de notas fiscais de complemento de preço no levantamento, serve para dar veracidade aos valores das operações realizadas e espelhar com precisão a base de cálculo a ser observada para efeito de lançamento, diante da previsão legal para a formação e composição da mesma, razão, inclusive, para que se determinasse a realização de diligência, a fim de que tais documentos fossem apresentados, e adicionando o valor da complementação a cada nota fiscal ou notas fiscais correspondentes na apuração do imposto devido a título de antecipação parcial, bem como de posse da planilha elaborada pela empresa que serviu de base para os recolhimentos realizados a tal título, constatar ou não se os valores das mencionadas notas fiscais de complementação de preço foram incluídas na apuração do imposto recolhido.

A diligente, em atendimento ao solicitado, realizou as devidas e necessárias verificações, fazendo com que o montante da infração fosse reduzido, apresentando novo demonstrativo, o qual acolho.

Assim, a infração 06 é julgada procedente em parte, no valor de R\$ 1.256.947,99, conforme indicado na diligência solicitada pelo primeiro relator, de acordo com o demonstrativo acostado à fl. 1.165, abaixo reproduzido:

MESES 2010	ST CALCULADA	RECOLHIDO	A RECOLHER
ABRIL	R\$ 710.357,31	R\$ 559.662,19	R\$ 150.695,12
MAIO	R\$ 828.887,67	R\$ 642.847,31	R\$ 186.040,36
JUNHO	R\$ 804.226,62	R\$ 570.245,67	R\$ 233.980,95
JULHO	R\$ 909.347,46	R\$ 638.375,45	R\$ 270.972,01

AGOSTO	R\$ 994.202,83	R\$ 801.845,43	R\$ 192.357,40
SETEMBRO	R\$ 813.415,38	R\$ 590.513,23	R\$ 222.902,15
TOTAL			R\$ 1.256.947,99

As infrações 07 e 08 guardam correlação, motivo e razão para que as analise conjuntamente, a exemplo do que fez a empresa autuada, quando de suas intervenções no feito.

A infração 07, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, diante do fato de que a empresa entende que os produtos arrolados na autuação são, na qualidade de produtos intermediários, indispensáveis no processo de industrialização, ao passo que o entendimento da fiscalização é o de que os mesmos, em verdade, se caracterizariam como bens de uso e consumo da empresa.

Nesta ótica, passo a analisar a mesma. Tal tema se apresenta controverso no ICMS, infelizmente sem sinalização de resolução, uma vez que a definição da real natureza do produto, se produto intermediário ou simples material de uso e consumo, determinará ou não a incidência do ICMS a título de aproveitamento de crédito fiscal (infração 07), e a consequente diferença de alíquotas nas operações interestaduais (infração 08).

A definição de insumos, catalisadores e material de embalagem não gera maiores dúvidas, até pela própria definição de insumo. De acordo com o verbete encontrado no Dicionário Aurélio, insumo “*é a combinação dos fatores de produção (matérias-primas), horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização etc. que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço*”.

Em tese, caso insumo para fins de aproveitamento de crédito de ICMS pudesse ser equiparado aos custos e despesas dedutíveis para fins de apuração do imposto de renda, todos os materiais e serviços que são necessários/obrigatórios, usuais e normais para as operações da empresa poderiam gerar crédito para futura apropriação. Todavia, há que se observar que diante das normas vigentes que dispõem sobre ICMS, somente os bens e serviços que forem utilizados na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao uso do crédito fiscal.

No tocante ao conceito de produto intermediário, em que pese à lacuna existente na legislação do ICMS na Bahia, a doutrina e algumas outras legislações estaduais, como a de Minas Gerais, por exemplo, conceitua-os como aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e, também, o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediata e integralmente no curso da industrialização.

Já o conceito de material de uso e consumo tem natureza extremamente abrangente; é todo aquele não essencial à atividade econômica do estabelecimento, ou seja, o material que não é utilizado na comercialização ou o que não for integrado no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeito ao ICMS.

Dessa forma, a simples análise da real utilização destes produtos no processo de industrialização do estabelecimento da defendente, permite concluir se são materiais de uso e consumo, e não produtos intermediários, inclusive utilizados fora da linha de produção da empresa.

Isso por que a Lei Complementar nº 87/1996 dispõe a respeito dos créditos fiscais e em relação à matéria em discussão, estabelece no seu artigo 33, I, na redação dada pela LC 138/2010, que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Tal fato advém de que, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao artigo 1º da LC 87/96, a Lei nº. 7.014/96, e não poderia ser diferente, segue todas as suas determinações (artigo 29, § 1º, inciso II, § 2º, § 3 e artigo 30, inciso III).

No artigo 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA, então vigente à época dos fatos geradores, o direito a crédito fiscal, no processo de industrialização, era cabível aos insumos, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem.

Já o artigo 93, inciso V, “b” do RICMS/97, definia como material de uso e consumo as *“mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96).* Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determinava que: *Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: 1 - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

A conclusão da leitura de tais dispositivos legais é muito clara: o sistema de crédito do ICMS estabelecido na legislação estadual tem cunho restrito. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº. 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº. 6.284/97).

Ademais, este órgão, em diversas oportunidades tem se posicionado, no sentido de que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção não possuem a capacidade de propiciar direito ao uso do crédito fiscal uma vez que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”, conforme anteriormente afirmado.

Da mesma forma, assim entende o Poder Judiciário, a se observar a decisão emanada do Superior Tribunal de Justiça (STJ), cuja Ementa reza:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - DIREITO DE CREDITAMENTO - ART. 33 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96 - LIMITAÇÃO TEMPORAL - PRECEDENTES.

1.- O art. 33 da Lei Complementar n. 87/96 determinou que, mesmo preenchidos todos os requisitos formais, somente seria gozado o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2011.

2.- Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar n. 87/96, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33, para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte. Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 626413/RJ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2004/0122097-0 Ministro Humberto Martins, Data do Julgamento 15/05/200”.

No mesmo sentido caminha o Supremo Tribunal Federal (STF), a se ver pela decisão abaixo, muito mais recente do que a trazida pela defesa, a qual monta ao período em que Aliomar Baleeiro ali militava:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. 1 – A decisão agravada está de acordo com entendimento adotado por ambas as Turmas desta Corte, que consolidaram a jurisprudência no sentido de que não ofende o princípio da não

cumulatividade a inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Precedentes. II – A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidora final. Precedentes. III – Agravo regimental improvido. (RE:503877 AgR/MG – Primeira Turma – Min. Ricardo Lewandowski – DJ 06/08/2010). (Grifos não originais).

A grande questão presente neste processo, como aliás, em todos aqueles em que estejam envolvidas indústrias é acerca da condição dos produtos: material de uso ou consumo ou insumo e/ou produto intermediário.

Na tentativa de resolução e busca da verdade material já abordada linhas acima, o primeiro relator designado para este processo determinou a realização de diligência com o intuito de que fossem feitos alguns ajustes e elaborados novos demonstrativos, conforme determinação contida no corpo do pedido.

Assim, foi solicitado ao diligente verificar em relação ao hidróxido de cálcio e ácido sulfúrico se os produtos finais (águas desmineralizada, clarificada e potável) eram comercializados e tributados pelo ICMS, ainda que diferido, indicando a proporção utilizada na produção de água, e em caso de comercialização de água desmineralizada, refazer os demonstrativos originais, admitindo o crédito proporcional às saídas tributadas na infração 07 e diferencial de alíquota na infração 08.

Para o gás dióxido de carbono, deveria ser verificado *in loco*, se o produto participava de forma direta do processo produtivo da empresa, entrando em contato direto com a matéria prima ou o produto fabricado, ou se havia desgaste em decorrência do contato com a matéria prima ou produto produzido, hipótese nas quais deveriam ser excluídos das infrações, ou se utilizados na neutralização de resíduos para atender o controle ambiental, hipótese na qual deveriam ser mantidos no levantamento das mesmas infrações.

Para o produto “tracerco”, excluir o mesmo das infrações 07 e 08.

E assim foi feito, tendo a ASTEC atendido as solicitações e exarado seu Parecer, elaborando, inclusive, demonstrativos ajustados aos pedidos e elementos trazidos ao feito pela empresa, especialmente aqueles às fls. 1.196 a 1.225, consolidados na planilha de fl. 1.226. Nela, por exemplo, foram mantidos os lançamentos referentes a inibidor de corrosão, nitrogênio gás tubovia, hidróxido de sódio, ácido sulfúrico, tratamento de corrosão, justamente por se constituírem como materiais de uso e consumo, sem agregação ao produto final elaborado no processo industrial, sendo que em relação aos produtos hidróxido de sódio e ácido sulfúrico, consta a informação da diligente de que foram abatidos os percentuais de 42% relativos à proporcionalidade de saídas tributadas do produto “água”.

E aqui destaco a exclusão do um dos produtos excluídos do lançamento, no caso o Tracerco, que se trata de um “marcador”, sendo que a utilização de “marcadores” não é um procedimento exclusivo de combustíveis. Seu uso é abrangente e está disseminado em vários segmentos do cotidiano da sociedade, como, alimentação, bebidas, vestuário, etc., todos utilizados dentro de um mesmo conceito, marcar para garantir qualidade, evitar fraudes, proteger marcas, entre outros interesses comerciais e ambientais. Na área de combustíveis, marcadores são definidos pela ANP como substâncias que, quando adicionadas a solventes ou a derivados do petróleo, não alteram suas características físico-químicas, como também não interferem no grau de segurança durante o manuseio e o uso dos mesmos e que possam ser identificados segundo métodos analíticos específicos.

De acordo com o Regulamento Técnico da ANP, contido na Portaria 274, de 1/11/2001), é obrigatória a adição de um marcador em concentração não superior a 1,00 mg L⁻¹ (1,00 ppm) a solventes e derivados do petróleo eventualmente indicados por ela. Entretanto, nos dias atuais, a

utilização de marcadores não é específica para esses produtos, sendo disseminada em vários segmentos da indústria petrolífera. São também chamados de "marcadores invisíveis" e usados como substâncias características de cada distribuidora.

Os produtos marcados pela distribuidora com estes marcadores invisíveis são também usados para identificação de solventes provenientes de diferentes frações do processamento do petróleo bruto, como frações de refinarias e/ou indústrias petroquímicas, de querosene comum, querosene de aviação, alguns tipos de gasolina e o óleo diesel comum.

Assim, como visto, o marcador se mistura com o produto industrial, integrando-o, não sendo possível a distinção, entre um ou outro, ou seja, ele faz parte do produto final produzido, e nesta condição, entendo não se caracterizar como bem de uso ou consumo, e, portanto, possível a utilização de crédito fiscal, e dispensada a complementação de alíquota, concordando com a sua exclusão do levantamento.

Muito embora os autuantes tenham se insurgido contra tal exclusão, sustentando que tal produto não se agregaria ao produto final, e como tal, seria de uso e consumo, trazendo, inclusive, decisão em julgamento de uma das Juntas de Julgamento Fiscal deste Órgão, discordo de tal posição, à vista, inclusive nos votos condutores dos Acórdãos CJF 0074-11/17 e CJF 0207-11/17, nos quais extraio os seguintes trechos:

“Com relação ao marcador TRACERCO, também foi comprovado que é adicionado aos solventes comercializados para identificar o produto final. Dessa forma, em se tratando de produto utilizado no processo que integra o produto final, é admissível a utilização do crédito fiscal. Consequentemente, em se tratando de produtos intermediários utilizados no processo produtivo, sendo admissível a utilização do crédito fiscal (art. 93, I, “b”, §1º, I do RICMS/97), não é devido o ICMS da diferença de alíquota exigido na infração 8, relativo às aquisições em operações interestaduais com os mesmos produtos, o que implicou na redução do débito de R\$2.043.628,08 para R\$932.614,10 na infração 7 e de R\$1.794.062,70 para R\$ 828.022,22 na infração 8, ficando mantida a Decisão quanto a estas infrações”. (Acórdão CJF 0074-11/17)

“Com relação aos produtos tracerco, corante laranja, reagente analítico DA 2236 e dimetil formamida, conforme consta no relatório, o tracerco e o corante laranja são adicionados aos produtos finais (solventes e combustível), portanto integram o produto final, sendo assegurado o direito do crédito fiscal nos termos do disposto no §1º, “c” ao art. 93 do RICMS/97.

Para os demais produtos, diante do entendimento já manifestado por este órgão em diversas decisões, entendo se tratarem de materiais de uso e consumo, e como tal, não propiciarem a utilização de crédito fiscal”. (Acórdão CJF 0207-11/17).

Além disso, outro motivo para o não acolhimento de seus termos, é o fato de ser julgamento em 1ª Instância, decidindo de modo diverso daqueles mencionados e transcritos, da 2ª e última instância administrativa, bem como, pela descrição do produto e sua utilização, estar plenamente comprovada a sua condição de produto intermediário.

Em relação aos produtos químicos remanescentes, cuja afetação no processo produtivo da empresa resta devidamente esclarecida pelas informações do autuante e do autuado, bem como da diligência e seus documentos ali acostados, este Conselho, vem posicionando-se no sentido de que os mesmos não se caracterizam como produtos intermediários, visto que, embora de fato importantes na atividade fabril dos contribuintes, não se enquadram na referida categoria, a permitir afastamento da acusação fiscal, e consequentemente, possibilitar crédito fiscal em suas aquisições.

A posição assente neste Conselho, sobretudo nas Câmaras de Julgamento, órgão máximo na esfera administrativa, é a de não aceitação do uso do crédito fiscal, sendo inúmeros as decisões ali adotadas, da qual, em função dos argumentos defensivos, considero exemplar o seguinte trecho do voto vencedor da lavra da Conselheira Mônica Maria Roters, proferido no julgamento

que resultou no Acórdão CJF 0146-12/14, no qual figura no polo passivo da relação jurídico tributária a empresa Braskem S.A.:

“(...) No mais, este Conselho de Fazenda assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. Pelo exposto, necessário torna-se que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo a um estabelecimento fabril, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário. Além disto, embora todos os dispêndios realizados façam parte do custo do produto acabado, nem todos fazem parte do custo industrial, a título de insumos ou produtos intermediários.

Em relação aos produtos químicos acima referenciados, cuja afetação no processo produtivo da empresa resta devidamente esclarecida pelas informações do autuante e do autuado, este Conselho, vem posicionando-se no sentido de que os mesmos não se caracterizam como produtos intermediários, visto que, embora de fato importantes na atividade fabril dos contribuintes, não se enquadram na referida categoria, a permitir afastamento da acusação fiscal, e consequentemente, possibilitar crédito fiscal em suas aquisições, ficando mantida a exigência quanto a estes.

Em relação ao Parecer Normativo n.º 01/81 da Procuradoria Fiscal do Estado, invocado pela defesa, em que pese a sua qualidade e oportunidade da época em que publicado, ou seja, trinta e cinco anos carece de revisão frente às mudanças, não somente de legislação quanto do entendimento jurisprudencial ocorrido ao longo deste lapso temporal.

Isso diante do fato de que está o contribuinte, por força da legislação, obrigado a recolher a diferença de alíquota na hipótese de suas aquisições serem interestaduais (artigo 5º, I do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores) e define como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, aquelas mercadorias adquiridas porém não destinadas à “comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.”

Tal conceito, reafirmo, encontra-se registrado no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, o qual, diga-se de passagem, obedece ao disposto na Lei Complementar nº 87/96 com suas posteriores alterações e Lei Estadual nº 7.014/96, seguindo, pois, o comando constitucional inserido no artigo 155 da Carta Magna.

Quanto ao Acórdão JJF 0431/01-03 trazido pela defesa como parâmetro para seu procedimento, informo que o mesmo foi parcialmente reformado na 2ª Instância, especialmente em relação ao produto Ácido Sulfúrico, tendo, na oportunidade, o Relator Ciro Seifert, ao analisar o Recurso de Ofício apresentado no mencionado Acórdão, assim se manifestado, no que foi acompanhado pelos seus pares, no Acórdão CJF 0067-11/04:

“Considerando a descrição da utilidade de cada produto, considero perfeito o entendimento da 1ª JJF, ao excluir da exigência estes: carvão ativado, soda cáustica, sulfato de alumínio, cloreto de zinco, ácido nítrico e nitrato de prata, porque o seu consumo tem relação direta com a produção.

Entretanto, discordo parcialmente do seu posicionamento, no que tange aos produtos líquido dispersante ou dispersante e dicolube, posto que o primeiro se destina ao tratamento de água de refrigeração e o segundo, à lubrificação de esteira, função similar a de óleos lubrificantes. Segue a mesma linha os produtos destinados à análise de laboratório (incluindo ácido sulfúrico) que não têm relação direta com a produção.

Este CONSEF já apreciou este tipo de matéria. Cito como exemplo o Acórdão CJF0172-11/02, referente ao mesmo tema, decorrente da lavratura de Auto de Infração contra empresa do

mesmo ramo de atividade (fabrico de cerveja) e transcrevo fragmento do voto vencedor da lavra do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco:

[...] 'No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.' [...]

Esta é, inclusive, a orientação que vem sendo dada aos órgãos de fiscalização pela DITRI/GECOT, conforme o Parecer n.º 3799/2003, onde, conforme descrito no voto do acórdão recorrido, 'se posicionou dizendo não gerar direito ao crédito para o estabelecimento industrial os produtos destinados ao seu uso e consumo, a exemplo daqueles empregados em serviços de manutenção, tratamento de efluentes e análises laboratoriais, no entanto, devem gerar crédito os produtos que guardam vinculação direta com o processo de fabricação', e onde está dito que, 'em princípio, os materiais empregados para análise de laboratório são adquiridos para emprego na atividade desenvolvida pelo setor de laboratório, visando a realização de ensaios e análises físico-químicas para acompanhamento das especificações e qualidade do produto fabricado, atividade paralela à produção. Entendeu, aquele órgão, que o laboratório desempenha uma atividade de prestação de serviço em apoio aos setores de produção, compra, armazenagem e descarte'.

Este, também, é o meu pensamento: os produtos líquido dispersante ou dispersante e dicolube e os destinados à análise de laboratório, por não terem vinculação direta com o processo de fabricação, participando, somente, de forma indireta, porque destinados a tratamento de água de refrigeração, lubrificação e controle de qualidade e pesquisa de novos processos, são enquadrados na categoria de material de consumo, cujo crédito fiscal somente será admitido a partir de 2007 (art. 33, I, da LC n.º 87/96, com a redação dada pela LC n.º 114/02), e estão sujeitos ao pagamento da respectiva diferença entre as alíquotas interestaduais e interna.

Pelo que expus, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para modificar a Decisão recorrida, e julgar procedente em parte o Auto de Infração, restabelecendo as exigências contidas nos itens 1 e 2, relativas aos produtos líquido dispersante ou dispersante e dicolube e os destinados à análise em laboratório (incluindo ácido sulfúrico), o que modifica os respectivos valores de R\$ 62.751,76 para R\$ 95.083,23 e de R\$ 25.330,82 para R\$60.114,04, e o total do débito de R\$ 88.082,58 para R\$155.197,27."

Ou seja: o procedimento de apropriação de crédito fiscal não foi considerado regular para o produto ácido sulfúrico.

Desta forma, acolho o Parecer da diligência realizada pela ASTEC, e julgo as infrações 07 e 08 procedentes em parte, de acordo com a seguinte planilha constante à fl. 1.226:

MESES	INFRAÇÃO 07	INFRAÇÃO 08
JANEIRO	R\$ 47.977,22	R\$ 22.214,97
FEVEREIRO	R\$ 24.329,48	R\$ 15.008,85
MARÇO	R\$ 45.480,05	R\$ 21.424,74
ABRIL	R\$ 39.283,74	R\$ 18.758,81
MAIO	R\$ 70.429,09	R\$ 20.264,62
JUNHO	R\$ 50.430,63	R\$ 2.907,29
JULHO	R\$ 113.214,50	R\$ 27.690,45
AGOSTO	R\$ 289.039,43	R\$ 24.998,45
SETEMBRO	R\$ 188.931,43	R\$ 3.018,08
OUTUBRO	R\$ 108.288,30	R\$ 11.902,10
NOVEMBRO	R\$ 344.991,11	R\$ 24.062,17
DEZEMBRO	R\$ 235.399,99	R\$ 21.203,02
TOTAL	R\$ 1.557.794,97	R\$ 213.453,55

Por fim, na infração 09, foi lançada a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, no que a empresa não se conforma, entendendo que o lançamento é nulo, diante das razões já expostas, inclusive quanto a base de cálculo, e acaso suplantada a nulidade, ainda assim improcede, no que os autuantes discordam, mantendo o lançamento.

A rigor, examinando o teor da mídia que serviu de base para a autuação, observo que a demonstração do total apurado se resume a uma planilha denominada “Anexo IX”, sintética, com indicação dos meses, e seguinte formatação:

Data	Qtd (kg)	Custo Unit	B. Cálculo	Aliq.	ICMS a recolher
	A	B	C = (AxB)/0,83	D	E = C x D

Onde “A” foi definida como perda mensal de produção fornecida pelo contribuinte, e “B” seria o custo unitário de produção do produto, no caso, o propeno.

Resta-nos, pois, avaliar o mérito da questão, inclusive, sob a ótica de perdas exposta na infração 05, as quais, segundo a avaliação da autuada, deveriam ser computadas para reduzir as saídas apuradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado realizado.

No caso presente, não se aplicou tal roteiro em relação ao propeno. Os autuantes apenas e tão somente lançaram como infração o valor do estorno de crédito das perdas apuradas pela empresa, as quais, diga-se de passagem, foram devidamente contabilizadas na forma dos documentos trazidos ao feito em sede de diligência.

Da análise de tais elementos, cruciais para a acusação, e consequentemente, para o convencimento do julgador, posso fazer algumas observações, sendo a primeira delas referente ao fato de que ao longo da discussão da infração, os autuantes não explicitaram nem explicaram a metodologia utilizada, sequer justificaram a razão de terem considerado as perdas “anormais”, e qual o critério para assim considerarem os valores lançados, uma vez que, como visto, perdas no processo industrial são tidas como previsíveis e normais.

Relativamente ao conceito de prova, o ensinamento de Paulo Celso B. Bonilha (Da Prova no Processo Tributário. São Paulo: Dialética, 1997, p. 67) é o de que no âmbito tributário “A prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo fiscal”.

Por outro lado, a convicção do julgador, resulta de elementos probatórios trazidos pelas duas partes, tanto a Fazenda, sujeito ativo, como o contribuinte, sujeito passivo. Constituída a lide

tributária, necessário se torna que as alegações das partes devem ser corroboradas por meio de provas e desta circunstância advém o problema de se definir a quem incumbe provar. No que concerne à inexistência ou existência do fato gerador, a quem incumbe a prova? Esta é a problemática do ônus da prova na seara tributária.

Em relação ao ônus da prova, assim se posiciona Mario Pugliese (La Prova nel Processo Tributário, CEDAM, Dott. A. Milani, Padova, 1935): *“No processo tributário, estabelece-se uma situação peculiar, onde o devedor ao invés de encontrar-se na posição de réu para a satisfação do débito encontra-se na posição de autor, para obter a reforma do ato administrativo. Ele é obrigado, assim, a colocar diante do juiz os elementos aptos a demonstrar a erronia do lançamento executado pela administração”*. Apesar do tempo decorrido, mantém tal raciocínio a sua atualidade.

No processo administrativo tributário a relação processual estabelecida se apresenta como peculiar, frente ao lançamento tributário, vez que, a Fazenda opõe de maneira unilateral sua pretensão ao contribuinte, após sua própria cognição e formação de título no procedimento de lançamento.

Ainda recorrendo aos ensinamentos de Paulo S. B. Bonilha: *“Não se pode pretender que a carga probatória venha a ser atribuída em função da posição processual de quem está na contingência de agir. O que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova. A pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar sua existência”*.

E esta prova se apresenta essencial e fundamental para a apreciação dos fatos concernentes ao processo. O STJ tem pacificado o entendimento da necessidade do elemento de prova ser produzido pelo acusador, no caso a Fazenda Pública, pois em processo civil a regra é a de quem acusa é quem cabe provar.

O direito da prova implica na existência de ônus, conforme o qual determinado sujeito do processo, sendo ele ativo ou passivo, tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, restar frustrada a pretendida aplicação do direito material.

Além disso, ou seja, da acusação se encontrar desprovida de qualquer elemento contundente de prova, além do demonstrativo acima explicitado, como se trata de estorno de crédito fiscal decorrente das perdas apuradas, seria necessário, também, comprovar o fisco que todos os créditos estornados, como o foram, corresponderiam a entradas tributadas a 17%, e ainda, se havia redução de base de cálculo ou qualquer outra situação tributária, o que, infelizmente não ocorreu.

Uma corrente muito forte da doutrina sustenta que apesar do Fisco comandar o processo administrativo, inclusive o lançamento gozar de presunção de veracidade, isto por si só não é o suficiente. Danilo Knijnik (Prova nos Juízos Cível, Penal e Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 134), por exemplo, entende que *“...o ônus da prova, no processo administrativo-fiscal, é da autoridade fiscal, a quem incumbe dar a prova dos elementos que compõem o fato gerador, não incidindo, aí, a denominada presunção de legitimidade, como, diga-se de passagem, a jurisprudência administrativa culminou por consagrar. Segue-se que a presunção de legitimidade opera em momento posterior, ou seja, quando do controle jurisdicional do ato, à vista de auto de lançamento formalizado com base em provas produzidas pela autoridade administrativa”*.

Nesta seara, e em linha de raciocínio na qual entende não ser a acusação fiscal imune ao ônus da prova, no âmbito do Judiciário, posso trazer, a título de exemplo, decisão do STJ exarada pelo Ministro Ari Pargendler, da 2ª Turma, no REsp 48.516/SP, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997 p. 51553: *“Tributário. Lançamento Fiscal. Requisitos do Auto de Infração e Ônus da Prova. O*

lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstancia, todavia, não dispensa a fazenda publica de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto – exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado.

Recurso especial não conhecido”.

Assim, caberia ao fisco ao constituir o lançamento, provar a ocorrência do fato gerador, e consequentemente o seu não cumprimento pelo sujeito passivo, o que não ocorreu, inclusive, se buscou a verdade material, ao se converter o feito em diligência, todavia, baldados tais esforços, ainda assim não vieram ao feito os argumentos e elementos de convencimento que pudesse comprovar em que se lastreou a acusação fiscal, o que cria insegurança jurídica não somente acerca da ocorrência do fato gerador, base para a exigência do imposto, como, de igual forma, para a apuração dos seus valores, tese, inclusive, suscitada pela defesa.

Tal prática traz a baila o teor do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, segundo a qual é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos para se determinar com segurança a infração e o infrator, o que tornaria a infração nula, num primeiro momento.

Entretanto, na forma do artigo 155 do RPAF/99, em seu parágrafo único, segundo o qual quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, dou por superada a nulidade e adentro no mérito, em relação ao qual, o primeiro relator deste processo entendeu na busca da verdade material, converter o feito em diligência a fim de que a empresa juntasse cópia dos livros Razão ou Diário onde teriam sido registrados os “ajustes de inventário”, além de prestar esclarecimentos acerca dos registros de perdas, indicando se as mesmas ocorreram durante o processo produtivo (se lançado a custo de produção) ou se durante a comercialização (fora da produção), indicando, ainda, os percentuais de perdas mensais, tendo a diligente se manifestado, no sentido de que foram prestados os esclarecimentos relativamente às perdas, e que as perdas observadas e lançadas estão contidas nas informações das quantidades descritas, sendo em torno de 1% de acordo com os dados obtidos junto à sociedade empresária.

Tal percentual, em se tratando do produto em tela (propeno), se mostra adequado e dentro dos parâmetros de normalidade, não tendo sido carreados ao feito por parte dos autuantes, justificativa convincente para considerar as perdas como excepcionais ou anormais, o que conduz à improcedência da autuação, o que julgo neste momento.

Em relação a diversas decisões administrativas e judiciais mencionadas e transcritas nos autos, não posso acolhê-las em sua maioria, diante do fato de que, independentemente da condição de não serem vinculantes ao julgador, que se encontra jungido ao princípio do livre convencimento motivado para decidir, em muitos casos não guardam a necessária pertinência com aquelas hipóteses aqui abordadas, até pelo fato de que são situações fáticas diversas daquelas ora analisadas, as quais possuem especificidade própria ao processo produtivo da empresa autuada, nem sempre semelhante a de outra planta industrial.

Quanto a aspectos constitucionais mencionado no corpo das diversas manifestações defensivas postas pela autuada, esclareço que, nos termos ao artigo 167 inciso I do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual me abstenho de quaisquer outros comentários a respeito.

Por tais razões, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado procedente em parte, de acordo com o seguinte demonstrativo.

Infração 01	R\$	131.267,88	Multa de 60%
Infração 02	R\$	4.056.739,94	Multa de 60%.
Infração 03	R\$	856.024,01	Multa de 60%
Infração 04	R\$	0,00	
Infração 05	R\$	6.544.169,00	Multa de 70%
	R\$	205.886,72	Multa de 100%
Infração 06	R\$	1.256.947,99	Multa de 60%
Infração 07	R\$	1.557.794,97	Multa de 60%
Infração 08	R\$	213.453,55	Multa de 60%
Infração 09	R\$	0,00	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **271330.0001/11-5** lavrado contra **BRASKEM S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.822.284,06**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$8.072.228,34, 70%, sobre R\$6.544.169,00 e de 100% sobre R\$205.886,72 previstas artigo 42, inciso II, alíneas “a”, “d” e “e”, III, VII alíneas “a”, “b” e “f” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR- PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA