

A. I. N° - 281082.0040/16-8
AUTUADO - BRASKEM S/A
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO MOURA CRISOSTOMO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18/07/2018

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0087-03/18

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO CRÉDITO FISCAL. O contribuinte não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infração procedente. 2. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração reconhecida. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Fato não contestado. b) SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM ÔNUS DO FRETE PELO REMETENTE. Nas operações de transferência de mercadorias em que o frete não integra a base de cálculo, não há previsão legal para utilização do crédito fiscal por parte do tomador. O autuado não elide a acusação fiscal. Infração subsistente. c) FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO E POSTERIORMENTE EXTRAVIADAS. Contribuinte demonstra nos autos a insubsistência da acusação fiscal. Infração improcedente. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTES. FALTA DE RETENÇÃO E CONSEQUENTE RECOLHIMENTO. Fato não contestado. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Fato reconhecido. 6. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO INTEMPESTIVO, PORÉM ESPONTÂNEO. Fato reconhecido. Afastadas nulidades suscitadas. Negado pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 05/12/2016, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$2.351.710,86, tendo em vista o cometimento pelo sujeito passivo das seguintes irregularidades:

Infração 1. - 07.15.03 - multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de agosto de 2013, no valor de R\$221.747,81;

Infração 2.- 03.02.04. recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, por ter transferido para outra unidade da Federação, mercadorias para revenda, com custo inferior ao da última entrada, nos meses de fevereiro de 2013, março a maio de 2014, no

valor de R\$447.206,48, acrescido da multa de 60%;

Infração 3. - 01.02.02. - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O contribuinte não efetua qualquer processo de industrialização, apenas armazena e comercializa produtos gasosos industrializados em outras unidades, nos meses de março, abril, setembro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$156.497,94, acrescido da multa de 60%;

Infração 4 - 07.14.03. - deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de maio e outubro de 2013, no valor de R\$191.159,73, acrescido da multa de 60%;

Infração 5 - 01.02.68. - utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, nos meses de janeiro, abril, maio, julho de 2013, abril, maio e dezembro de 2014, no valor de R\$1.033.611,27, acrescido da multa de 60%;

Infração 6. - 06.02.01. - deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, nos meses de junho, agosto e outubro de 2013, março, maio, julho e dezembro de 2014, no valor de R\$3.467,81, acrescido da multa de 60%;

Infração 7 - 15.02.03 - deixou de recolher os acréscimos moratórios referentes ao ICMS devido por substituição tributária por antecipação, pago intempestivamente, porém espontâneo. Contribuinte recolheu em atraso o ICMS substituição tributária referente a transportes, em razão de escrituração no registro de entradas, dos conhecimentos de transportes, em meses subsequentes a prestação dos serviços, nos meses de maio a novembro de 2013, janeiro, abril, junho, julho, outubro e novembro de 2014, no valor de 274.564,65, acrescido da multa de 60%;

Infração 8 - 01.05.09 - deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas, nos meses de outubro e dezembro de 2013 e julho e outubro de 2014 no valor de R\$23.455,17, acrescido da multa de 60%.

O autuado impugna o lançamento fls.53/91, através de advogados, procuração fls. 301/302. Diz ser a defesa tempestiva. Reproduz as irregularidades que lhe foram imputadas. Afirma ser pessoa jurídica de direito privado, dedicada à industrialização e comercialização de produtos petroquímicos, que sucedeu, por incorporação, o antigo Terminal de Gases Ltda. – TEGAL.

Diz que o estabelecimento em questão foi alvo de atividade fiscalizadora, que teve por objetivo averiguar a lisura dos procedimentos fiscais adotados nos anos de 2013 e 2014, tendo sido surpreendida com a lavratura do Auto de Infração em referência, que aponta o cometimento de infrações à legislação de regência do ICMS, conforme reproduz.

Aduz que ao analisar detidamente, cada uma das infrações capituladas pela fiscalização, imbuída da boa-fé que lhe é peculiar, reconheceu a procedência parcial da autuação fiscal em apreço, especificamente no que tange à integralidade dos débitos lançados por meio dos Itens 03, 04 e 06, conforme comprovantes de pagamento anexados (doc. 02-A).

Comenta que delineados os contornos da autuação em testilha, verifica que esta não tem meios de prosperar, tendo em vista a correção dos procedimentos adotados frente à legislação de regência do ICMS.

Sobre a infração 01, diz que consoante o entendimento do autuante, teria deixado de recolher o ICMS antecipação parcial, no que diz respeito a uma única nota fiscal que acobertou operação de transferência de mercadoria entre seus estabelecimentos, cometendo assim, a suposta infração descrita. Entende que a exigência em tela revela-se totalmente improcedente, uma vez que: (i) não há que se falar em fato gerador do ICMS, haja vista que a entrada sobre a qual se pretende

aplicar o instituto da antecipação parcial, diz respeito a bem recebido mediante transferência entre estabelecimentos filiais; (ii) o instituto da antecipação parcial não se aplica às operações que envolvem mercadorias amparadas pela não incidência do ICMS, tais como, aquelas destinadas ao exterior, objeto da autuação; e (iii) a aplicação da multa em voga ofende aos primados constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Afirma que a partir da análise da nota fiscal n.º 167.585, constata-se que a operação autuada se refere a transferência de produto realizada entre filial da Braskem S/A localizada no Estado do Rio Grande do Sul, inscrita no CNPJ sob o n.º 42.150.391/0038-62, e a filial autuada, localizada neste Estado.

Explica que a exigência formalizada em decorrência de tal operação não merece prosperar. Afirma que esta representa mera circulação física de mercadorias, não tendo se operado a mudança de titularidade, portanto, o fato gerador do ICMS, que somente se implementa com a circulação econômica ou jurídica do bem, se revelando portanto, descabida a imposição de multa pelo não recolhimento do ICMS antecipado, se o imposto em tais circunstâncias sequer é devido.

Sobre o tema reproduz o art. 155, II da Constituição Federal de 1988, ao outorgar competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS. Prossegue afirmando que na melhor doutrina pátria, a expressão *operações relativas à circulação de mercadorias* contida no texto constitucional traduz a realização de um negócio jurídico, o que pressupõe a transferência de propriedade de mercadorias entre pessoas distintas, ou seja, a mudança de titularidade do objeto negociado. Discorre sobre o sentido do vocábulo *circulação* do ponto de vista de renomados juristas.

Verifica que, conforme estabelece a Constituição Federal, a hipótese de incidência do ICMS só ocorre com a implementação de um negócio jurídico mercantil, com intuito nitidamente lucrativo, através do qual se transmite a propriedade de uma mercadoria a um terceiro, mediante a cobrança de um determinado preço. Assim, conclui que a simples remessa de um bem de um estabelecimento para outro, pertencente ao mesmo titular, ainda que situados em Estados diversos, não configura circulação jurídica, mas mero transporte (deslocamento), posto que: (i) inexistente efetiva transferência de titularidade dos direitos de disposição sobre o bem móvel; (ii) o ato de deslocamento do bem entre unidades da mesma pessoa jurídica não possui caráter mercantil e, ainda; (iii) o bem transportado/deslocado não pode ser considerado mercadoria. Reproduz jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Federal – STF que entende corrobora a tese aqui patrocinada.

Acrescenta decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento no Recurso Especial n.º 1.125.133/SP, de relatoria do Min. Luiz Fux (DJe 10/09/2010) - em recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do CPC, de modo a não caber mais recurso especial envolvendo a mesma matéria.

Salienta que a cobrança aqui discutida não se sustenta, diante de uma análise mais acurada, considerando que tanto nas *operações relativas à circulação de mercadorias* (hipótese de incidência do ICMS, nos termos do art. 155, II, da CF/88), quanto nas *aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização* (hipótese de incidência da antecipação parcial do ICMS, nos termos do art. 12-A da Lei n.º 7.014/96) se pressupõe a transferência da propriedade e a finalidade de obtenção de lucro (intuito mercantil).

Frisa que tais pressupostos não se configuram no caso em análise, pois, em se tratando, como é o caso em apreço, de operações de transferência, o raciocínio jurídico a ser empregado é o mesmo: nem há incidência do ICMS, conforme reconhecido pelo STJ, nem deve haver antecipação parcial do imposto, quicá exigência de multa pelo não recolhimento do imposto antecipado em tais operações.

Entende ser irrefutável a conclusão no sentido de que a antecipação parcial do ICMS não incide sobre as entradas decorrentes de transferências entre os estabelecimentos filiais, situados em

outra Unidade da Federação e o estabelecimento baiano; merecendo, portanto, ser julgado improcedente o lançamento, neste ponto, e afastada a cobrança da multa de 60% (sessenta por cento) apontada no presente item.

Diz que consoante já exposto, o legislador estadual dispôs, através da Lei n.º 7.014/96, que deverá ser recolhido, antecipada e parcialmente, na entrada de mercadorias no Estado da Bahia, o ICMS devido na operação de saída subsequente. Destaca ter havido equívocos cometidos pela Fiscalização na lavratura do auto de infração, rememorando a não incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, o que revela ser incabível falar-se em antecipação parcial do imposto sobre a transferência interestadual destas mercadorias, sendo manifestamente indevida a multa cominada nesse particular.

Relata que em atenção ao disposto no art. 146 da Lei Complementar n.º 87/96, cumprindo a função uniformizadora que lhe é inerente, também previu a mencionada não incidência do ICMS sobre operações que destinem ao exterior, mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços. Sobre a matéria acrescenta o art. 3º da Lei 7014/96. Aponta que um rápido confronto do já exposto, com o descrito no bojo da autuação, já é possível notar as impropriedades incorridas pelo Fiscal autuante quando da elaboração do levantamento que lastreia a infração em voga. Diz que da análise do demonstrativo que serviu de base para a autuação, nota-se que se aplicou a multa de 60% sobre o valor do ICMS destacado na aquisição do produto P056- BUTADIENO, cuja quantidade foi inteiramente objeto de remessas ao exterior, operações nas quais, não se cogitaria falar em incidência do ICMS, nem tampouco da antecipação total ou parcial do seu recolhimento.

Salienta que analisando a nota fiscal n.º 167.585, objeto da autuação, emitida em 27/08/2013, nota-se que esta acoberta a entrada de 1.575.000,00 kg de P056- BUTADIENO oriundo da filial no Rio Grande do Sul, tendo sido devidamente escriturada no livro Registro de Entradas do estabelecimento autuado. Pontua que esta foi a última entrada deste produto no mês de agosto de 2013, conforme expressa o Relatório de Entradas do produto no estabelecimento, no período compreendido entre agosto e setembro de 2013 (doc. 04).

Diz que por outro lado, é possível evidenciar que, com base no Relatório de Saídas de P056- BUTADIENO, as primeiras saídas efetuadas, após a emissão da aludida nota fiscal, em relação a este produto, ocorreram por intermédio das Notas Fiscais n.ºs 1836 e 1837 (doc. 06), ambas emitidas em 06/09/2013, e por meio das quais foram comercializados, respectivamente, 1.299.872,00 kg e 1.889.814,00 kg de P056- BUTADIENO, tendo por destino, Nova Iorque (EUA) e Georgetown (Ilhas Cayman).

Assevera que na prática, a Fiscalização desconsiderou que toda a quantidade adquirida desta mercadoria foi, posteriormente, objeto de operações de exportação, completamente alheias à incidência do imposto. Assim, acabou por fazer incidir, por via transversa, multa pela suposta falta de recolhimento do ICMS sobre operações nas quais, em verdade, o tributo nem mesmo seria devido.

Reproduz o art. 12-A, § 1º, da Lei 7014/96 afirmando que a própria legislação de regência do imposto no Estado da Bahia preceitua que o instituto da antecipação parcial não se aplica nas operações aqui tratadas.

Afirma que, embora o preceito normativo que estipula a aplicação da multa de 60% não evidencie expressamente uma verificação subjetiva da intenção do contribuinte, as circunstâncias que permeiam o cometimento da suposta infração devem ser levadas em conta, sob pena de desnortear completamente o propósito universal da aplicação da multa, que é punir o infrator na exata medida da sua culpabilidade.

Aduz que a aplicação de uma sanção tributária deve sempre guardar um vínculo com o objetivo da sua imposição, posicionando-se de forma proporcional entre o *quantum* da multa e o valor do

tributo, bem como se atrelando ao grau de culpabilidade do agente. Cita lições de Helenilson Cunha Pontes.

Entende que a sanção é totalmente dispensável à consecução do interesse público que justificaria a sua imposição, carecendo, portanto, do requisito necessidade. Diz que se levando em consideração, o fato de que os produtos objeto da nota fiscal autuada (Butadieno) permanece armazenado no estabelecimento por pouco tempo, sendo o giro do estoque muito rápido, já que são largamente utilizados como insumos na indústria de segunda geração, o prejuízo financeiro causado ao erário estadual, pelo fato de não ter sido paga a antecipação no momento da entrada das aludidas mercadorias em território baiano, foi muito pequeno, para não dizer irrisório, diante do que, entende restar demonstrada a inocorrência da proporcionalidade em sentido estrito na aplicação ao caso concreto da malsinada multa.

Pontua, ainda que, em observância do princípio da razoabilidade, o STF já se posicionou de forma desfavorável à cobrança de multas exorbitantes, por lhe atribuir um caráter confiscatório, conforme se observa nas ementas que transcreve. Conclui que a Infração 01 não tem meios de prosperar, motivo pelo qual, a sua improcedência total é medida que se impõe.

Aduz que a infração 02 exige o pagamento de diferenças de ICMS supostamente devidas, em virtude de operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos filiais, cuja base de cálculo teria sido fixada em desatenção às prescrições contidas na legislação baiana.

Frisa que a presente autuação não merece prosperar, tendo em vista que: (i) não é devido o ICMS sobre as operações autuadas, já que estas, nem sequer se encartam na hipótese de incidência do referido imposto; (ii) o valor referente à última entrada da mercadoria não reflete, fielmente, o custo desta no estoque, ao tempo da operação de transferência; (iii) o autuante equivocou-se na identificação dos valores de entrada e saída das mercadorias objeto da autuação, comparando montantes majorados por alíquotas diversas do ICMS.

Argumenta que conforme constatado pelo próprio fiscal, as operações objeto deste item, correspondem a saídas de produtos em transferência para estabelecimentos filiais da Braskem S/A, situados noutras unidades da Federação.

Pontua que nas operações abarcadas pela autuação houve apenas a mera circulação física de mercadorias, não tendo se operado, portanto, o fato gerador do ICMS, que somente se implementa com a circulação econômica ou jurídica do bem.

Avoca a seu favor, que o Superior Tribunal de Justiça, mediante a edição da Súmula n.º 166/96 e, mais recentemente, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.125.133/SP, pelo regime dos recursos repetitivos, pacificou o entendimento, segundo o qual, nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não há transferência de propriedade, nem a finalidade de obtenção de lucro que pressupõe o efetivo ato de mercancia, concluindo pela não incidência do imposto em tais situações.

Observa que a pretensão do Fisco Estadual de exigir quaisquer diferenças de ICMS sobre transferência de mercadoria para outro estabelecimento filial, não deve prosperar, tendo em vista que tais operações sequer caracterizam a ocorrência do fato gerador do imposto. Portanto, a infração ora combatida deve ser julgada totalmente improcedente.

Acrescenta que demonstrará os motivos pelos quais, o método adotado pela Fiscalização se encontra eivado de equívocos, mostrando-se totalmente inadequado para o fim de apurar supostas diferenças do imposto no caso em apreço.

Observa que o autuante utilizou, como parâmetro de comparação da base de cálculo do imposto nas saídas em transferência, o valor correspondente à última entrada da mercadoria no estabelecimento da Autuada, amparando-se na disciplina do art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96. Neste caminhar, o Fiscal identificou que teria recolhido ICMS a menor por ter supostamente transferido,

para outra unidade da Federação, mercadorias com custo inferior ao da última entrada, conforme cálculos elaborados no Anexo n.º 02 da autuação, resultando nas diferenças de imposto lançadas.

Argumenta que tal proceder não pode ser acatado por esta Junta, considerando que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, utilizada pelo fiscal como referência para cotejo com o valor das operações de transferência, é montante imprestável a esse cálculo. Isto porque, adotando tal procedimento, a Fiscalização termina por desconsiderar o custo efetivo das mercadorias existentes em estoque, ao tempo de sua remessa.

Explica que se tratando de produtos fungíveis, como Propeno Grau Polímero e Buteno, continuamente armazenados no estoque, em elevadíssimas quantidades, é certo que não há como se afirmar que aquela mercadoria adquirida sob determinado valor, foi a mesma objeto de posterior operação de transferência. Cita exemplos que ilustrariam tal situação.

Conclui que se tratando de mercadorias fungíveis e que se misturam quando armazenadas em estoque, não há como se afirmar, com exatidão, que determinada alienação foi oriunda, especificamente, daquela quantidade do produto adquirida por meio de dada nota fiscal. Diz que o procedimento adotado pela Fiscalização se revela completamente imprestável para fins de apuração do ICMS no caso em apreço.

Afirma que na remotíssima hipótese dos argumentos suscitados não encontrarem guarida no ânimo que inspira estes Julgadores, cumpre demonstrar outro grave equívoco cometido pela Fiscalização na lavratura do auto de infração em comento, especificamente no que se refere ao levantamento que lastreia a Infração 02. Afirma que o preposto fiscal identificou, com base nas notas fiscais de aquisição de Propeno Grau Polímero e Buteno, que teria efetuado saídas em transferências destas mercadorias com base de cálculo inferior às entradas mais recentes.

Assevera que, quando da elaboração do demonstrativo que serviu como esteio para o lançamento em voga, o autuante, em relação a todas as notas fiscais ali apontadas, comparou custos de entradas e de saídas integrados pelo ICMS calculado em alíquotas diversas. Analisa o demonstrativo elaborado pela Fiscalização, citando como exemplo a nota fiscal n.º 1614, que transferiu, para sua filial localizada no Rio Grande do Sul, 2.501.918,00 kg de Propeno Grau Polímero, com valor total de R\$ 8.787.162,48, apurando um custo unitário de R\$3,51. Por outro lado, disse ter apurado entrada mais recente do mesmo produto, anterior à emissão da NF n.º 1614, por meio da nota fiscal n.º 93.807, de valor total R\$ 21.278.921,67, por meio da qual teria recebido 5.714.218,00 kg de Propeno Grau Polímero, ao custo unitário de R\$3,72. Assim, concluiu pela transferência com custo inferior ao da última entrada, cobrando a diferença do ICMS supostamente devido.

Observa que o autuante, não considerou que o custo unitário nesta operação de remessa interestadual foi calculado levando-se em conta a alíquota de ICMS de 12%. De modo distinto, o custo unitário da operação de entrada do mesmo produto foi calculado contemplando o ICMS à alíquota de 17%, de forma a distorcer, por completo, os valores utilizados como base para a comparação efetuada, da qual se apurou diferenças de imposto a recolher. Traz dados numéricos para explicar seu raciocínio.

Aduz que comparando os custos das mercadorias, expurgando, de cada nota fiscal, o ICMS calculado à alíquota correspondente, observa que a base de cálculo adotada pela Autuada foi exatamente aquela prevista na legislação de regência (valor da entrada mais recente), não havendo, portanto, qualquer débito de imposto a recolher. Diz que a metodologia empregada pela fiscalização, para apuração das supostas diferenças lançadas se mostra inadequada, pois enseja resultados distorcidos pelas diferentes alíquotas do imposto que oneram as operações comparadas entre si. Conclui que merece ser julgado improcedente o lançamento em análise, em vista dos equívocos ora narrados.

Reproduz a infração 05 para dizer que, em que pese a acusação fiscal, é inequívoco o direito a crédito fiscal de ICMS sobre o serviço de transporte das mercadorias, seja porque arcou

efetivamente com o imposto devido em tal operação, na qualidade de substituta tributária, seja porque suportou o encargo do próprio frete, em se tratando de vendas a preço CIF, como se evidenciará a seguir.

Sobre o tema reproduz o art. 155, inciso II da CF/88, que realça a sistemática da não cumulatividade como traço característico do imposto em voga. Afirma que em face da previsão constante do dispositivo constitucional em destaque, que atribui ao legislador complementar a tarefa de disciplinar o regime de compensação do ICMS, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, também assegurando ao contribuinte o direito de compensar, em cada operação, o montante do imposto cobrado nas operações que a antecederam, conforme se infere do seu art. 19, que reproduz. Assevera que tal dispositivo foi fielmente reproduzido no âmbito deste Estado no RICMS/BA, no seu art. 309, V e replicado pelo art. 28 da Lei nº 7.014/96 que reproduz.

Entende ser evidente que a prestação de serviços de transporte de mercadorias (cuja venda foi pactuada, em verdade, sob cláusula CIF) gera direito ao crédito do ICMS, vez que o contribuinte tem o direito de se creditar do imposto cobrado na operação anterior.

Diz ter suportado o encargo relativo ao frete das mercadorias, tendo em vista que respectivas vendas foram pactuadas com Cláusula CIF, sendo ela, portanto, a responsável pela contratação do transportador e pagamento do serviço de transporte. Some-se a isso o fato de que o ICMS incidente sobre os serviços de transporte contratados foi por ele recolhido, na qualidade de substituto tributária, conforme determinação da legislação baiana, que arcou efetivamente com o ônus do imposto incidente sobre os fretes em questão.

Neste sentido, com vistas a afastar dúvidas existentes acerca da existência do direito creditório, colaciona cópias das Notas Fiscais objeto da autuação e Conhecimentos de Transportes correlatos (doc. 07), bem como, Memórias de Cálculo de ICMS ST – Transportes para os exercícios de 2013 e 2014 (doc. 08) e Extrato dos pagamentos realizados pela Autuada (doc. 09), emitido diretamente no sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

A título exemplificativo analisa a nota fiscal n.º 1.614, objeto da autuação, em relação à qual o preposto fiscal aponta o creditamento indevido de R\$ 196.581,70, correspondente ao ICMS - ST relativo ao serviço de transporte acobertado pelo Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas – CTAC n.º 1976. Nota que, no bojo da citada Nota Fiscal, fez constar que o custo do frete relativo à mercadoria transacionada seria de responsabilidade do próprio remetente (cláusula CIF), conforme cópia da nota fiscal que traz ao processo.

Por outro lado, afirma que da análise do CTAC n.º 1976, extrai-se a informação de que o ICMS relativo à operação de transporte (R\$ 157.265,36) já teria sido devidamente recolhido, mediante regime de Substituição Tributária, assim como, o próprio valor pactuado para esta operação e o enquadramento legal do crédito presumido a que faria jus a transportadora.

Afirma que tais documentos são aptos a afastar o guerreado lançamento fiscal, além de demonstrar que, de fato, lançou devidamente o valor de R\$ 157.265,36, referente ao ICMS-ST do serviço de transporte, em sua apuração, perfazendo um total de R\$ 2.098.381,26 devido a título de ICMS-ST dos serviços de transporte contratados no mês de janeiro de 2013, nos termos da planilha que elabora. Explica que o valor apurado mês a mês para o ICMS-ST Transportes (Código de Receita 1632) foi recolhido ao Estado, conforme comprovam as informações extraídas do próprio sítio eletrônico da SEFAZ/BA.

Registra que tais ponderações e comprovações se aplicam a todas as demais operações objeto da vergastada autuação, cuja documentação ora apresentada, infirma as conclusões alcançadas pela fiscalização. Observa que, tendo todas as saídas vinculadas aos serviços de transporte objeto da autuação sido efetuadas sob a cláusula CIF (vide Notas Fiscais e Conhecimentos de Transporte) e tratando-se de operações que foram tributadas, não se pode lhe negar o direito ao crédito fiscal.

Diz que se revela completamente insustentável, do ponto de vista jurídico, o entendimento do preposto fiscal no sentido de negar o crédito de ICMS sobre serviços de transporte contratados

para transporte das suas mercadorias às suas filiais, ousando classificá-las, contrariamente à realidade dos fatos, como *transferências a preço FOB*. Entende ter havido afronta ao princípio da não-cumulatividade e o crédito restará perdido caso não possa utilizar, havendo incidência cumulativa do imposto, o que é inadmissível.

Relativamente à infração 07, diz que o Fisco está a exigir os *acréscimos moratórios referentes ao ICMS devido pela substituição tributária por antecipação, pagos intempestivamente, porém espontâneos*, em face de escrituração no livro Registro de Entradas de 43 Conhecimentos de Transporte, em meses subsequentes ao da efetiva prestação do serviço.

Afirma que ao cotejar o levantamento fiscal elaborado pelo Autuante, com as cópias dos Conhecimentos de Transporte Aquaviário de Cargas - CTACs autuados e os Registros de Entradas do respectivo período, verificou que o recolhimento do ICMS decorrente das aludidas operações foi procedido mediante utilização do instituto da Denúncia Espontânea, na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional e art. 95 do RPAF/99, conforme constatado, inclusive, pela própria fiscalização, que na ementa deste Item na peça acusatória expressamente reconheceu que os pagamentos foram espontâneos. Assevera que o Autuante pretende lançar supostos débitos relativos aos acréscimos moratórios decorrentes dos recolhimentos efetuados sob o amparo da denúncia espontânea, bem como almeja lançar multa de 60% sobre o referido montante.

Explica que, apesar de não ter conseguido identificar, dentro do prazo legalmente conferido, a origem das diferenças em voga, em face da grande quantidade de dados e informações objeto do lançamento realizado pela fiscalização, está convicta de que não violou a legislação de regência da matéria. Afirma que, por meio do pessoal alocado em seu setor fiscal, continua envidando todos os esforços necessários para identificar os documentos e/ou esclarecimentos que, certamente, demonstrarão a lisura dos procedimentos por si adotados. Protesta pela juntada posterior de documentos.

No que pertine, ao lançamento da multa de 60% aplicada sobre os supostos acréscimos moratórios decorrentes dos recolhimentos efetuados, sob o amparo da denúncia espontânea, diz que não possui meios de subsistir. Explica que o pagamento de débito tributário, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, afasta a aplicação de quaisquer multas porventura aplicáveis sobre o aludido débito, na forma preconizada pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Conclui que uma vez recolhido o ICMS devido, efetuado em atenção aos ditames proferidos pelo CTN, tal como verificado pelo próprio preposto fiscal, é certo que não há espaço para aplicação de multa sobre o respectivo pagamento, pelo que se faz necessária a declaração da total improcedência deste item da autuação.

Sobre a infração 08, esclarece que tem origem na apuração do quantitativo de estoque de mercadorias da Autuada nos exercícios de 2013 e 2014, conforme se infere das mensagens eletrônicas (e-mails) ora anexadas (doc. 10), notoriamente daquela encaminhada pelo preposto fiscal autuante em 10/11/2016.

Explica que tendo constatado algumas divergências no quantitativo do estoque de mercadorias da Autuada, o Fiscal autuante, por meio eletrônico, solicitou uma série de esclarecimentos, os quais foram devidamente atendidos, conforme se pode inferir do anexo fluxo de e-mails (doc. 10).

No que tange às divergências do produto P056 – BUTADIENO nos montantes de 10.609 kg (em out/2013), 9 kg (em dez/2013), 24.802 kg (em jul/2014) e 12.309 kg (em out/2014), esclarece que tais diferenças se tratavam de ajustes de estoque, tendo apresentado, naquela oportunidade, os respectivos lançamentos contábeis.

Argumenta que ao analisar os documentos então apresentados, o Fiscal concluiu, de forma precipitada, que se tratava de baixa no estoque, em razão de perdas, sem a emissão da respectiva nota fiscal e, conseqüentemente, sem o estorno do ICMS.

Transcreve a metodologia utilizada pelo Autuante para apurar o valor devido nesta infração. Observa que este Item carece de meios a prosperar, considerando que decorre exclusivamente de equívocos de interpretação cometidos pelo preposto fiscal.

Afirma que, buscando esclarecer e sanar as divergências apontadas pela Fiscalização, a empresa logrou demonstrar que, em relação especificamente à quantidade total de 47.729,00 kg de P056 – BUTADIENO, as supostas omissões de entradas apuradas para os exercícios fiscalizados decorriam, exclusivamente, de Ajuste Positivo de Estoque, feito através de lançamento contábil, conforme se infere das mensagens eletrônicas (e-mails) ora anexadas (doc. 10).

Acrescenta que tais ajustes se mostram necessários em virtude da variação de inventário do produto P056 – BUTADIENO, o qual, tratando-se de gás inflamável, apresenta ganho de volume quando sujeito a determinadas circunstâncias de umidade, temperatura e pressão, de modo a crescer, em volume (m³), o estoque físico desta mercadoria, ao passo em que, o estoque contábil permanece inalterado. Comenta que nos anos de 2013 e 2014, verificou que seu estoque físico encontrava-se ligeiramente superior ao contábil, pelo que efetuou ajustes positivos de estoque do Butadieno, em quantidades correspondentes às diferenças apuradas.

Aduz que, com vistas a demonstrar as suas alegações, encaminhou à Fiscalização, tela do sistema contábil da Autuada, em relação à divergência apurada em 31 de julho de 2014 (24.802 kg), comprovando, cabalmente, os ajustes de estoque realizados. No entanto, frente a tais alegações e comprovações, o fiscal, por mero equívoco, interpretou os ajustes positivos de estoque efetuados pela Autuada, como se negativos fossem, julgando-os decorrentes de extravios de mercadorias. Dessa forma, não tendo identificado as notas fiscais correspondentes a tais extravios, reputou pela falta de estorno dos respectivos créditos, ensejando a lavratura do Auto de Infração em voga.

Observa que tal lançamento não possui meio de subsistir, tendo em vista que, não houve *baixa no estoque de perdas sem emissão da respectiva nota fiscal*, tendo ocorrido, em verdade, justamente o contrário: em virtude do aumento do volume de mercadoria em estoque, necessário se fez o seu ajuste positivo contábil.

Com vistas a comprovar o quanto defendido, colaciona telas do seu sistema contábil que demonstram os ajustes realizados, aptos a afastar a cobrança em testilha para os períodos autuados.

Rememora que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que foi utilizado como base de cálculo de ICMS lançado neste item, é montante imprestável ao cálculo do valor do imposto supostamente devido, considerando que, assim procedendo, a Fiscalização termina por desconsiderar o preço efetivo da mercadoria em estoque, tal como demonstrado nos tópicos 3.9 a 3.18 da impugnação. Diz que em face das impropriedades constantes dos parâmetros de cálculo utilizados, a declaração da sua completa improcedência é medida que se impõe.

Requer que o Auto de Infração seja julgado Parcialmente Improcedente, para que restem totalmente afastadas as exigências consubstanciadas em seus itens 01, 02, 05, 07 e 08. Requer ainda, a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para a constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados, caso assim entenda necessário essa Junta de Julgamento.

O Autuante se manifesta fls.183/184, explicando ter ocorrido equívoco relacionado a infração 05. Diz que caracterizou as operações de prestação de serviços de transportes como FOB, quando o correto seriam operações a preço CIF. Retifica a descrição da infração 05 e solicita seja reaberto prazo de defesa ao autuado. A solicitação foi deferida e o prazo de defesa ao contribuinte foi reaberto por 60 (sessenta) dias, fl.186.

O Autuado volta a se manifestar fls.189/200. Relata os fatos até aquela oportunidade evidenciados. Reitera os argumentos trazidos em sua impugnação fiscal. Sobre a infração 01 afirma que: (a) não há que se falar em fato gerador do ICMS, haja vista que a entrada sobre a qual se pretende

aplicar o instituto da antecipação parcial, diz respeito a bem recebido mediante transferência entre estabelecimentos filiais; (b) o instituto da antecipação parcial não se aplica às operações que envolvem mercadorias amparadas pela não incidência do ICMS, tais como aquelas destinadas ao exterior, objeto da autuação; e (c) a aplicação da multa em voga ofende aos primados constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

No que pertine à Infração 02, diz que (a) não é devido o ICMS sobre as operações autuadas, já que estas, a bem da verdade, nem sequer se encartam na hipótese de incidência do referido imposto; (b) o valor referente à última entrada da mercadoria não reflete, fielmente, o custo desta no estoque da Impugnante, ao tempo da operação de transferência; (c) o preposto fiscal autuante equivocou-se na identificação dos valores de entrada e saída das mercadorias objeto da autuação, comparando montantes majorados por alíquotas diversas do ICMS.

Relativamente à Infração 05, diz ser inequívoco o direito ao crédito fiscal de ICMS sobre o serviço de transporte das mercadorias, seja porque arcou efetivamente com o imposto devido em tal operação, na qualidade de substituta tributária, seja porque suportou o encargo do próprio frete, em se tratando de vendas a preço CIF.

No que tange à Infração 07, assevera ter ocorrido o recolhimento do ICMS devido, tal como verificado pelo próprio preposto fiscal autuante. Por fim, a respeito da infração 08, esclareceu que a fiscalização teria constatado algumas divergências no quantitativo do estoque de mercadorias, mas logrou demonstrar que as divergências do produto P056 – BUTADIENO tratava-se de ajustes de estoque, tendo apresentado, desde a época da fiscalização, os respectivos lançamentos contábeis.

Sobre a mudança na descrição da infração 05, afirma que tendo realizado tal modificação para fazer constar que esta, tem por objeto a “utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadoria em saídas por transferência a preço CIF (e não mais FOB, como originariamente descrito na peça acusatória), o autuante além de confirmar o quanto aduzido na impugnação apresentada, macula o lançamento com a pecha da nulidade. Comenta que o ajuste realizado pelo autuante não infirma os argumentos aduzidos na impugnação apresentada, mas, ao contrário, além de corroborar a total improcedência da acusação fiscal, torna nula a Infração 05.

Aduz que, segundo a constituição, somente será tida como idônea a acusação que seja balizada no contraditório e na ampla defesa, sem o que, a mesma fatalmente será considerada inválida. Transcreve o art. 18, 28 e 39 do RPAF/99. Argumenta que o Auto de Infração deve ser feito de forma clara e precisa, devendo conter obrigatoriamente, dentre outras informações, a indicação do dispositivo legal que fundamente a exigência fiscal e/ou tido como infringido.

Assevera que por meio do Item 05 a autoridade fiscal exige débitos de ICMS em razão de suposta apropriação indevida de créditos fiscais decorrentes de operações de transportes de mercadorias prestados por empresas transportadoras, em saídas por transferências a preço CIF. Para tanto, o Fiscal autuante apontou como infringido o inciso II do art. 438 do RICMS/BA. Segundo este dispositivo, no transporte de mercadoria cuja operação seja realizada a preço FOB, sendo efetuado pelo remetente, em veículo próprio e a despesa do frete for cobrada do destinatário ou a ele debitada, o documento fiscal que acobertar a circulação da mercadoria deverá conter, além das demais exigências regulamentares, o remetente da mercadoria fará constar: *a) os dados do veículo transportador, para comprovação de que se trata de veículo próprio, locado ou arrendado; b) o valor do frete - despesa acessória -, sendo que esse valor integrará a base de cálculo da operação mercantil; c) a expressão: “Documento válido como Conhecimento de Transporte - Transportado pelo remetente”.*

Alega que o dispositivo apontado como infringido no caso em análise, não possui qualquer correlação com a descrição da infração, supostamente cometida pela Autuada, incorrendo assim, a fiscalização, em verdadeiro vício material, uma vez que desnorteia a correta definição da

matéria tributável, impedindo a verdadeira efusão dos efeitos jurídicos atinentes. Cita, sobre o tema, lições do tributarista Paulo de Barros Carvalho.

Assevera que no Item em análise, não há subsunção dos fatos descritos pela fiscalização à norma tida como violada, o que torna o lançamento fiscal imprestável para a finalidade à qual se destina - consubstanciar a exigência de crédito tributário – pois não há elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração descrita, em face da ausência de dispositivo legal que lhe dê amparo.

Entende que a falta de subsunção da descrição da infração supostamente cometida pela Autuada ao dispositivo legal apontado como infringido fulmina o lançamento, na medida em que impossibilita que o contribuinte possa se defender plenamente e a contento; o que é inadmissível em nosso ordenamento jurídico.

Salienta que não há como escapar da conclusão de que a carência de embasamento legal afeta o lançamento no seu nascedouro, afigurando-se imperiosa a declaração de nulidade do auto de infração neste particular. Todavia, se os argumentos expostos não encontrarem guarida junto à razoabilidade que inspira o ânimo desse órgão julgador, passará a demonstrar que no mérito, os fatos só corroboram o quanto defendido na impugnação apresentada.

Afirma que a prestação de serviços de transporte de mercadorias gera direito ao crédito do ICMS, vez que o contribuinte tem o direito de se creditar do imposto cobrado na operação anterior. No caso em apreço, é indubitável o fato de que suportou o encargo relativo ao frete das mercadorias, tendo em vista que respectivas vendas foram pactuadas com Cláusula CIF – conforme reconhecido pela própria fiscalização - sendo ela, portanto, a responsável pela contratação do transportador e pagamento do serviço de transporte. Some-se a isso, o fato de que o ICMS incidente sobre os serviços de transporte contratados foi recolhido pela própria Impugnante, na qualidade de substituta tributária, conforme determinação da legislação baiana, arcando efetivamente com o ônus do imposto incidente sobre os fretes em questão.

Alega que com vistas a afastar quaisquer dúvidas porventura existentes, acerca da existência do direito creditório, colaciona cópias das notas fiscais objeto da autuação e Conhecimentos de Transportes correlatos, bem como, Memórias de Cálculo de ICMS ST – Transportes para os exercícios de 2013 e 2014 (doc. 08 da impugnação) e Extrato dos pagamentos realizados (doc. 09 da impugnação), emitido diretamente no sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Comenta que tendo todas as saídas vinculadas aos serviços de transporte objeto da autuação sido efetuada sob a cláusula CIF (vide notas fiscais e conhecimentos de transporte) e tratando-se de operações que foram tributadas, não se pode negar o direito ao crédito fiscal. Dessa forma, frisa que se revela completamente desarrazoada a glosa perpetrada pelo Fisco, carecendo, inclusive, de embasamento fático e jurídico que lhe dê sustentabilidade.

Argumenta que analisando a autuação em questão, verifica que o Fiscal autuante não fez qualquer comentário e/ou explicação acerca da infração supostamente cometida, tal como o fez, por exemplo, em relação à Infração 07, à qual descreveu o seu objeto de forma mais detalhada. Neste contexto, considerando que as operações foram realizadas a preço CIF (fato reconhecido pela própria fiscalização) e que arcou com o ônus do serviço de transporte, diz não entender o motivo pelo qual os créditos foram glosados e qual o fundamento jurídico de tal glosa. Argumenta que se a glosa realizada pela fiscalização decorre do fato de as operações se tratarem de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mais absurda não poderia ser a conclusão alcançada pelo autuante, tendo em vista que no âmbito do ICMS, vigora o princípio da Autonomia dos Estabelecimentos, positivado no inc. II, § 3º, do art. 11 da LC nº 87/96.

Conclui que tendo contratado e arcado com o ônus do frete das mercadorias, se não se creditar desse imposto, ninguém o fará, pois não será o estabelecimento destinatário, visto que não

contratou o serviço de transporte. Entende que se lhe for negado o direito de se creditar, o crédito restará perdido e haverá incidência cumulativa do imposto, o que é inadmissível.

Requer seja reconhecida a nulidade do Item 05 do auto de infração, em face da falta de subsunção da descrição da infração supostamente cometida à norma legal tida como infringida. Pugna para que o Auto de Infração seja julgado Parcialmente Improcedente, para que restem totalmente afastadas as exigências consubstanciadas nos itens 01, 02, 05, 07 e 08. Requer ainda, a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para a constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados, caso assim entenda necessário essa Junta de Julgamento.

O Autuante presta a informação fiscal fls. 206/216. Afirma que a Braskem S.A sofreu fiscalização que resultou no presente lançamento fiscal por descumprimento de obrigações principais e acessórias, conforme reproduz. Sintetiza os fatos e as razões defensivas.

Rebate os argumentos do defendente dizendo inicialmente, ser importante destacar que a nota fiscal objeto da infração 01 foi classificada com o CFOP 2152, transferência para comercialização, utilizado para classificar operações de entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas, conforme demonstrativo fl.13. Reproduz dispositivos da legislação que embasam a autuação. No caso em apreço, nota que a própria remetente atendendo as normas legais, tributa a nota fiscal objeto da autuação, permitindo que a unidade destinatária utilize-se do crédito fiscal do imposto.

Frisa que a exigência do ICMS em decorrência de operações de transferência interestadual é legal, visto que a legislação do imposto do Estado da Bahia (art. 4º, I cc o art. 17, § 8º da Lei nº 7.014/96), em conformidade com a LC 87/96 (art. 12, I), prevê a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, considerando o princípio da autonomia dos estabelecimentos, com amparo no art. 146 da Constituição Federal, que remete para à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Destaca que a simples alegação de que as mercadorias recebidas em transferências eram destinadas ao comércio exterior, também não afasta a incidência da antecipação parcial, haja vista que o fato gerador da antecipação parcial é a entrada interestadual de mercadorias para fins de comercialização, não dependendo de nenhum fato futuro e incerto. Ademais, a multa aplicada tem origem no art. 42, II, "d" da Lei 7.014/96, não podendo de forma discricionária, o Autuante, muito menos o julgador, entender trata-se de penalidade desproporcional, irrazoável ou até de natureza confiscatória.

Afirma que fica evidente a incidência da antecipação parcial nas transferências de mercadorias para revenda entre estabelecimentos do mesmo titular, aplicando-se a multa no caso de não pagamento, com saída posterior tributada normalmente, devendo a presente infração ser julgada totalmente procedente.

No que tange a infração 02, afirma que o art. 4º, I, da Lei baiana do ICMS, seguindo o regramento do art. 12, I da Lei Complementar 87/96, considera ocorrido o fato gerador do ICMS, nas saídas de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Nota que no caso concreto, as saídas foram devidamente tributadas, contrariando o argumento da Autuada de que sequer é devido o ICMS nas operações objeto da infração. Assim sendo, não procede o argumento inicial de que as operações autuadas não sofrem a incidência do ICMS.

Sobre a base de cálculo da autuação, afirma que também não merece guarida os argumentos da Autuada, tenda em vista que o parágrafo 7º, I do art. 17 da Lei baiana do ICMS é claro ao definir a base de cálculo na operação objeto da lide. Logo, a metodologia utilizada é a prevista na legislação não podendo o fisco proceder de forma diferente. Ademais, inexistente previsão legal de

exclusão do ICMS da base de cálculo da transferência, devendo a presente infração ser julgada totalmente procedente.

Relativamente a infração 05, esclarece que conforme determina o parágrafo 1º do art. 18 do RPAF/99, eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do Auto de Infração. Portanto, não persiste a alegação de nulidade do AI, pois conforme fls. 183/184, o erro material foi corrigido, comunicado ao sujeito passivo e reaberto o prazo para nova impugnação. Ademais, da análise da peça defensiva, fica evidente que a Autuada compreendeu na íntegra o lançamento materializado na infração 05, inclusive acostando documentos exemplificativos, utilizando-se de todos os meios de provas permitidos.

No mérito, assevera que os argumentos defensivos também não podem prosperar. Explica que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas, a base do cálculo do ICMS fica limitada aos valores do custo da mercadoria, assim entendido como, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não adicionado o valor do frete. Ou seja, apesar de ser de responsabilidade do remetente, o frete, nas operações em apreço, não compuseram a base de cálculo da nota fiscal de transferência, não gerando o direito ao crédito fiscal.

Observa que admitir o crédito, como quer o Autuado, é impossível, haja vista, que sua vedação tem uma explicação plausível, ou seja, numa operação de venda, o frete compõe a base de cálculo do ICMS, sendo, conseqüentemente, tributado integralmente no valor da operação, constante na nota fiscal. Como o mesmo frete é tributado pelo prestador de serviço, constando do Conhecimento de Transporte, se não houvesse a possibilidade de creditamento por parte do remetente, haveria uma duplicidade de tributação – a mesma prestação de serviço teria o imposto exigido na nota fiscal e no conhecimento. Para afastar a exigência em duplicidade é que o legislador permitiu o crédito ao remetente. No caso em apreço, o crédito não é admissível, pois, não existe a duplicidade apontada. A nota fiscal é emitida considerando o custo da produção – sem o frete – e o conhecimento é que contém o destaque do imposto, pago por substituição tributária.

Acrescenta que este entendimento já foi diversas vezes reiterado nas decisões proferidas no CONSEF, a exemplo dos Acórdãos JF nº 0283-03/06, no Acórdão CJF nº 0011-11/06 e no Acórdão JF de nº 0057-04/07. Assim, diz que não há que se falar em ofensa ao princípio da não cumulatividade, já que o valor do frete não compõe a base de cálculo das notas fiscais de transferências de produção própria, para outra unidade da Federação, não gerando o direito ao crédito.

Sobre a infração 07, diz que em que pese o esforço da Defendente em tentar elidir esta acusação fiscal, a mesma não colacionou quaisquer documentos capaz de afastar o lançamento tributária, limitando-se a alegar que o imposto foi recolhido através de Denúncia Espontânea.

Aduz que o fato do imposto ter sido recolhido, não afasta a incidência dos acréscimos moratórios, pois quando do lançamento da suposta Denúncia Espontânea pelo contribuinte, dos valores referente as aquisições dos serviços de transportes, foram lançados fora dos períodos de ocorrência dos fatos geradores, incorrendo em pagamento a destempo do vencimento legal.

Acrescenta que de forma meramente exemplificativa, ao analisar o Conhecimento de Transporte nº 1.981, a Autuada efetuou o pagamento do ICMS Substituição Tributária Frete em 17/06/2013, informando que a aquisição se deu no mês 05/2013, registrado no livro de entradas em 27/05/2013. Sucede que a data de emissão do documento fiscal é de 29/01/2013, cujo vencimento ocorreu em 15/02/2013, caracterizando 122 dias de atraso. Entende ficar clara a procedência da acusação materializada através deste item do auto de infração.

A respeito da infração 08, repete a alegação do contribuinte de que: *“Tais ajustes se mostram necessários em virtude da variação de inventário do produto P056-BUTADIENO, o qual, tratando-se de gás inflamável, apresenta ganho de volume quando sujeito a determinadas circunstância*

de umidade, temperatura e pressão, de modo crescer, em volume (m³), o estoque físico desta mercadoria, ao passo em que o estoque contábil permanece inalterado.”

Esclarece que assiste razão ao Autuado, haja vista que a omissão de entrada fiscal, significa um ganho do produto gasoso, em virtude de circunstâncias ambientais do processo, devendo ser feito um ajuste positivo na contabilidade e não uma perda como entendeu o Autuante. Assim sendo, acata as alegações da Impugnante e opina pela improcedência do item guerreado.

Ao tomar ciência da informação fiscal o Autuado volta a se manifestar fls. 221/256. Repete integralmente os argumentos aduzidos em sua manifestação anterior. Acrescenta que o preposto fiscal autuante promoveu ínfimos ajustes na autuação em testilha, excluindo do lançamento a parcela relativa à Infração 08, mantendo incólumes as demais infrações da peça acusatória.

Frisa que mesmo tendo revisto o lançamento decorrente da infração 08 da peça acusatória, o Autuante, através da informação fiscal, tentou, sem fundamentos legais, convencer essa Junta de Julgamento da procedência das demais exigências consubstanciadas no auto de infração em tela, o que não pode prosperar.

Repete que a infração 05 é nula por violar o princípio do contraditório e da ampla defesa, categoria dos chamados direitos fundamentais. Reproduz o art. 18, do RPAF/99. Entende ter faltado clareza e precisão ao lançamento. Reitera os argumentos suscitados no mérito para rebater a acusação fiscal. Afirma que o dispositivo apontado como infringido pelo autuante no caso em análise não possui qualquer correlação com a descrição da infração supostamente cometida pela Autuada, incorrendo assim, a fiscalização, em verdadeiro vício material, uma vez que desnorteia a correta definição da matéria tributável, impedindo, consequentemente, a verdadeira efusão dos efeitos jurídicos atinentes.

Registra que o próprio preposto fiscal, por meio da informação fiscal, consignou que cometeu verdadeiro erro material na lavratura da guerreada autuação, o qual teria sido supostamente revisto e corrigido por meio da primeira informação fiscal. Entretanto, tal assertiva somente corrobora a evidente nulidade da autuação, tendo em vista que, como cediço, o lançamento fiscal somente pode ser revisto para a correção de erro formal, conforme leitura sistemática dos art. 145 e 146 do CTN, bem como em atenção ao art. 18 do RPAF/99, no qual buscou guarida o preposto fiscal. Repete que não há subsunção dos fatos descritos pela fiscalização à norma tida como violada, o que torna o vergastado lançamento fiscal imprestável para a finalidade à qual se destina. Apresenta entendimento de que não há como escapar da conclusão de que a carência de embasamento legal afeta o lançamento no seu nascedouro, afigurando-se imperiosa a declaração de nulidade do auto de infração neste particular. Reitera ser inaplicável a multa de 60% sobre a parcela de ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial na infração 01. Sobre o tema cita doutos doutrinadores.

Repete todos os fundamentos suscitados em sua impugnação inicial para afastar a infração 01. Frisa que o autuante está equivocado, pois a legislação tributária de regência do ICMS aponta no único sentido de imunidade sobre aquelas operações que destinem mercadorias para o exterior. Volta a dizer que a multa aplicada seria desarrazoada, abusiva e confiscatória.

Contesta argumento do autuante de que a glosa realizada pela fiscalização decorre de operações de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, e que, nestes casos, a base de cálculo do ICMS ficaria limitada aos valores do custo de produção da mercadoria, não agregando o valor do frete.

Assevera ser equivocada a conclusão do autuante, tendo em vista, primeiramente que, no âmbito do ICMS, vigora o princípio da Autonomia dos Estabelecimentos, positivado no inc. II, § 3º, do art. 11 da LC nº 87/96. Entende ser improcedente a acusação consubstanciada neste item do auto de infração. Sobre as demais infrações reitera os argumentos aludidos na manifestação anterior.

Anui concordar com os ajustes procedidos pela Fiscalização, especificamente em relação à improcedência da Infração 08. Requer seja reconhecida a nulidade do Item 05. Caso a nulidade

suscitada não encontre abrigo no ânimo que inspira essa JJF, reitera em todos os seus termos a impugnação apresentada, pugna para que o Auto de Infração seja julgado parcialmente improcedente, para que restem totalmente afastadas as exigências consubstanciadas nos itens 01, 02, 05, 07 e 08.

Requer a juntada posterior de documentos, a realização de diligências fiscais para a constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados, caso entenda necessário essa Junta de Julgamento.

O Autuante presta nova informação fiscal fls. 258/268, repetida às fls. 273/280. Repisa que a nota fiscal objeto da infração foi classificada com o CFOP 2152, transferência para comercialização, utilizado para classificar operações de entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas, conforme demonstrativo fl.13.

Explica que o art. 12-A da Lei 7.014/96 define que nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente. Por outro lado o art. 4º, I do mesmo diploma legal, considera ocorrido o fato gerador do ICMS, nas saídas de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Nota que a própria remetente atendendo as normas legais, tributa a nota fiscal objeto da autuação, permitindo que a unidade destinatária utilize-se do crédito fiscal do imposto. Portanto, a exigência do ICMS em decorrência de operações de transferência interestadual é legal, visto que a legislação do ICMS no Estado da Bahia (art. 4º, I cc o art. 17, § 8º da Lei nº 7.014/96), em conformidade com a LC 87/96 (art. 12, I), prevê a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, considerando o princípio da autonomia dos estabelecimentos, com amparo no art. 146 da Constituição Federal. base de cálculo e contribuintes. Assevera que a simples alegação de que as mercadorias recebidas em transferências eram destinadas ao comércio exterior, também não afasta a incidência da antecipação parcial, haja vista que o fato gerador da antecipação parcial é a entrada interestadual de mercadorias para fins de comercialização, não dependendo de nenhum fato futuro e incerto.

Frisa que a multa aplicada tem origem no art. 42, II, "d" da Lei 7.014/96, não podendo de forma discricionária o Autuante, muito menos o julgador, entender trata-se de penalidade desproporcional, irrazoável ou até de natureza confiscatória. Logo, fica totalmente evidenciado a incidência da antecipação parcial nas transferências de mercadorias para revenda entre estabelecimentos do mesmo titular, aplicando-se a multa no caso de não pagamento, com saída posterior tributada normalmente, devendo a presente infração ser julgada totalmente procedente.

Sobre a infração 02, afirma que como já explicitado alhures, o art. 4º, I da Lei baiana do ICMS, seguindo o regramento do art. 12, I da Lei Complementar 87/96, considera ocorrido o fato gerador do ICMS, nas saídas de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Nota que no caso concreto, as saídas foram devidamente tributadas, contrariando ao argumento da Autuada de que sequer é devido o ICMS nas operações objeto da infração. Assim sendo, não procede o argumento inicial de que as operações autuadas não sofrem a incidência do ICMS.

No que concerne a base de cálculo da autuação, também não merece guarida os argumentos da Autuada, tenda em vista que o parágrafo 7º, I do art. 17 da Lei baiana do ICMS é claro ao definir a base de cálculo nas operações objeto da lide. Logo, a metodologia utilizada é a prevista na legislação, não podendo o fisco proceder de forma diferente. Ademais, inexistente previsão legal de exclusão do ICMS da base de cálculo da transferência, devendo a presente infração ser julgada totalmente procedente.

No que tange a infração 05 diz que conforme determina o parágrafo 1º do art. 18 do RPAF,

eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração. Assim sendo, não persiste a alegação de nulidade do AI, pois conforme fls.183/184, o erro material foi corrigido, comunicado ao sujeito passivo, com a respectiva reabertura de prazo para nova impugnação.

No mérito, diz que os argumentos defensivos também não podem prosperar. Afirma que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas, a base do cálculo do ICMS fica limitada aos valores do custo da mercadoria, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não adicionado o valor do frete. Ou seja, apesar de ser de responsabilidade do remetente, o frete, nas operações em apreço, não compuseram a base de cálculo da nota fiscal de transferência, não gerando o direito ao crédito fiscal.

Destaca que admitir o crédito como quer fazer crer o Autuado é impossível, haja vista que a vedação ao crédito tem uma explicação plausível, ou seja, numa operação de venda, o frete compõe a base de cálculo do ICMS, sendo, conseqüentemente, tributado integralmente no valor da operação, constante na nota fiscal. Como o mesmo frete é tributado pelo prestador de serviço no Conhecimento de Transporte, se não houvesse a possibilidade de creditamento por parte do remetente, haveria uma duplicidade de tributação – a mesma prestação de serviço teria o imposto exigido na nota fiscal e no conhecimento. Para afastar a exigência em duplicidade é que o legislador permitiu o crédito ao remetente. No caso em apreço, o crédito não é admissível, pois, não existe a duplicidade apontada acima. A nota fiscal é emitida considerando o custo da produção – sem o frete – e o conhecimento é que contém o destaque do imposto, pago por substituição tributária. Assim, não há que se falar em ofensa ao princípio da não cumulatividade, já que o valor do frete não compõe a base de cálculo das notas fiscais de transferências de produção própria para outra unidade da federação, não gerando o direito ao crédito.

Sobre a infração 07, reitera que a Defendente não colacionou quaisquer documentos, capaz de afastar o lançamento tributário, limitando-se a alegar que o imposto foi recolhido através de Denúncia Espontânea.

Relativamente a infração 08, confirma a decisão de sua informação fiscal inicial reiterando assistir razão ao Autuado, haja vista que a omissão de entrada fiscal, significa um ganho do produto gasoso, em virtude de circunstâncias ambientais do processo, devendo ser feito um ajuste positivo na contabilidade e não uma perda como entendeu o Autuante quando do lançamento fiscal. Assim sendo, acata as alegações da Impugnante e opina pela improcedência do item guerreado.

Às fls.283/289, o Autuado realiza o recolhimento parcial do débito, conforme extrato do SIGAT/SICRED. Às fls. 291/293, o contribuinte declara ter aderido ao Concilia Bahia instituído pela Lei 13.803/2017 e desiste da impugnação no que se refere à infração 07, no que tange aos valores que indica em planilha que anexa. Consta às fls. 334/337, petição da autuada registrando reconhecimento da infração 02 com o respectivo comprovante de recolhimento.

VOTO

O Autuante explicou ter ocorrido equívoco relacionado a infração 05. Disse ter caracterizado as operações de prestação de serviços de transportes como FOB, quando o correto seriam operações CIF. Retificou a respectiva descrição e o prazo de defesa ao contribuinte foi reaberto fl.186.

O defendente arguiu a nulidade desta infração no lançamento fiscal. Afirmou que tendo modificado a descrição da infração para fazer constar que o crédito fiscal indevido de ICMS relativo a frete de mercadoria, seria a preço CIF e não mais FOB, como originariamente descrito na peça acusatória, macula o lançamento com a pecha da nulidade.

Analizando a questão suscitada, verifico que não há qualquer irregularidade na retificação feita pelo Autuante. Não houve mudança no fulcro da autuação, nem tampouco na natureza da irregularidade apurada. A mudança na descrição do tipo da operação de transporte FOB para

preço CIF foi devidamente seguida da reabertura do prazo de defesa ao autuado, que teve oportunidade e se manifestou, exercendo o contraditório e a ampla defesa, sem qualquer cerceio a respeito do fato.

Importante registrar, que o art.19 do RPAF/99 estabelece que: “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”

Sendo assim, não pode prosperar a alegação do defendente de que na infração 05, com a mudança realizada pelo Autuante, não haveria subsunção dos fatos descritos pela fiscalização à norma tida como violada, tornando o lançamento fiscal imprestável para a finalidade à qual se destina - consubstanciar a exigência de crédito tributário – pois não haveria elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração descrita, em face da ausência de dispositivo legal que lhe dê amparo.

Cabe observar ainda, que o § 1º do art. 18 do RPAF/99 é expresso no sentido de afastar a nulidade em casos como o aqui discutido. Vejamos:

Art. 18. (. . .)

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Ademais, pelo teor de sua impugnação, nota-se claramente que o Autuado entendeu do que foi acusado, tanto que cita notas fiscais como exemplo, para rebater a presente acusação fiscal, exercendo plenamente o seu direito constitucional ao contraditório e a ampla defesa.

Assim, ficam rejeitadas as nulidades argüidas pelo autuado. A descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, não havendo falta de motivação, vez que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública, bem como, o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa. Dessa forma, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes do processo administrativo fiscal.

Em relação à solicitação de diligência, cabe, de plano, consignar que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao autuado demonstrar suas alegações. Assim, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem requeridas de ofício para o convencimento dos julgadores. Fica indeferido o pedido de diligência com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99.

O Autuado reconheceu o cometimento das infrações 02, 03, 04, 06 e 07, que ficam mantidas, considerando que a respeito das mesmas, não existe lide a ser julgada. Infrações procedentes.

No mérito, a infração 01 trata da aplicação de multa percentual de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de agosto de 2013, no valor

de R\$221.747,81.

O sujeito passivo foi autuado, porque deixou de efetuar o recolhimento tempestivo do ICMS antecipação parcial referente a nota fiscal n.º 167.585 em transferência de produto realizada entre filial da Braskem S/A localizada no Estado do Rio Grande do Sul, inscrita no CNPJ sob o n.º 42.150.391/0038-62, e a filial autuada, localizada neste Estado.

Nas razões defensivas, o Autuado afirmou que esta exigência revela-se improcedente, uma vez que: (i) não há fato gerador do ICMS, haja vista que a entrada sobre a qual se pretende aplicar o instituto da antecipação parcial, diz respeito a bem recebido mediante transferência entre estabelecimentos filiais; (ii) o instituto da antecipação parcial não se aplica às operações que envolvem mercadorias amparadas pela não incidência do ICMS, tais como, aquelas destinadas ao exterior, objeto da autuação; e (iii) a aplicação da multa em voga ofende aos primados constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Não acato as alegações defensivas considerando que carecem de suporte fático e jurídico. Primeiro, porque labora em erro o defendente, ao afirmar a não incidência do ICMS sobre transferências interestaduais de mercadorias, entre filiais de um mesmo estabelecimento.

A questão que se apresenta consiste em se responder: no âmbito dos negócios mercantis, o ICMS que tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, incidiria o imposto nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular? Ou por outra: a transferência é uma operação de circulação de mercadorias?

A Constituição, ao outorgar às unidades federadas a competência para instituir o tributo em exame, demarcou o âmbito de sua aplicação: operações de circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e prestações de serviços de comunicação.

Observe-se que o legislador constituinte não disse que o imposto recai sobre “vendas”. Na descrição do fato jurídico tributável, o núcleo é o vocábulo “operações”, seguindo-se o qualificativo destas: “relativas à circulação de mercadorias”. O imposto não incide, portanto, sobre as mercadorias, e tampouco sobre a sua circulação. A incidência é sobre as “operações”, desde que estas digam respeito a circulação de mercadorias.

No caso de transferências – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

.....

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, da supracitada lei complementar, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Por conseguinte, juridicamente, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

Ademais, a PGE/PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DA BAHIA tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula nº 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência.

Nesse sentido a PGE/PROFIS editou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, cujo enunciado possui o seguinte conteúdo: *“Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”*.

Com relação ao segundo aspecto alegado pela defesa, de que o instituto da antecipação parcial não se aplica às operações aqui discutidas, visto que envolvem mercadorias amparadas pela não incidência do ICMS, pois destinadas ao exterior, também não pode prosperar.

Analisando o demonstrativo que sustenta esta infração, observo que o próprio remetente tributa as mercadorias objeto da autuação, destacando o respectivo ICMS na nota fiscal objeto da autuação, permitindo que a unidade destinatária utilize-se do crédito fiscal do imposto. A regra prevista no art.12-A é de que o ICMS antecipação parcial incide sobre mercadorias destinadas à comercialização e o momento de ocorrência do fato gerador do ICMS é na entrada da mercadoria, bem ou serviço no território baiano.

Dessa forma, como acertadamente afirmou o Autuante, a simples alegação de que as mercadorias recebidas em transferências eram destinadas ao comércio exterior, não afasta a incidência da antecipação parcial, haja vista que tem como fato gerador a entrada de mercadorias para fins de comercialização, não dependendo de nenhum fato futuro e incerto.

Ademais, é importante destacar que a nota fiscal objeto da infração 01 foi classificada com o CFOP 2152, transferência para comercialização, utilizado para classificar operações de entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas, conforme demonstrativo fl.13. No caso em apreço, a própria remetente tributa as mercadorias relacionadas na nota fiscal objeto da autuação, permitindo que a unidade destinatária utilize-se do crédito fiscal do imposto que fora destacado.

Por outro lado, utilizando argumento do próprio autuado em sua impugnação, tratando de mercadorias fungíveis, caberia ao Autuado trazer aos autos, provas contundentes de que as mercadorias consignadas na nota fiscal n.º 167.585, são as mesmas que tiveram como destinação o comércio exterior, o que não fez.

Quanto a alegação de que a multa aplicada evidencia caráter de confisco, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei 7.014/96, artigo 42, II, “d”. Está correta a alegação defensiva de que a multa punitiva deve obediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, contudo, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167, I, RPAF/ BA) ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa a teor do art. 159, RPAF/BA.

Considero ultrapassadas as objeções da defesa. As decisões dos tribunais superiores, assim como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes. Infração procedente.

A infração 05 acusa o autuado de ter utilizado indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora.

Em sede de informação fiscal, o Autuante retificou a caracterização das operações de frete, que seriam a preço CIF e por equívoco constou originariamente no lançamento fiscal como preço FOB. Foi reaberto o prazo de defesa ao autuado, 60 (sessenta) dias, que exerceu o contraditório e a ampla defesa sobre a questão.

No mérito, o defendente alegou que possui direito ao crédito fiscal de ICMS sobre o serviço de transporte das mercadorias, seja porque arcou efetivamente com o imposto devido em tal operação, na qualidade de substituta tributária, seja porque suportou o encargo do próprio frete, em se tratando de vendas a preço CIF. Colacionou cópias das Notas Fiscais objeto da autuação e Conhecimentos de Transportes correlatos, bem como, elaborou Memórias de Cálculo de ICMS ST – Transportes para os exercícios de 2013 e 2014.

O Autuante explicou que, no presente caso, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas, a base do cálculo do ICMS fica limitada aos valores do custo da mercadoria, assim entendido como, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não adicionado o valor do frete. Ou seja, apesar de ser de responsabilidade do remetente, o frete, nas operações em apreço, não compôs a base de cálculo da nota fiscal de transferência, não gerando o direito ao crédito fiscal. A nota fiscal é emitida considerando o custo da produção – sem o frete – e o conhecimento é que contém o destaque do imposto, pago por substituição tributária.

A controvérsia se instala devido ao entendimento do agente Fiscal de que, os custos dos transportes foram tomados e pagos pelo remetente das mercadorias, porém nas operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas, a base do cálculo do ICMS fica limitada aos valores do custo da mercadoria, não adicionado o valor do frete. Ou seja, apesar de ser de responsabilidade do remetente, o frete, nas operações em apreço, não compuseram a base de cálculo da nota fiscal de transferência, não gerando o direito ao crédito fiscal.

Nesse caminhar, o entendimento estampado na acusação fiscal, decorre de operações de transferência para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, onde o valor da base de cálculo está disciplinado na Lei Complementar 87/96, art. 13, § 4º, que rege a matéria aqui em discussão.

Observo que em uma prestação de serviço de transporte a preço CIF, assim entendida, aquela prestação de transporte em que estejam incluídas no preço da mercadoria, as despesas de frete e seguro e sendo o transporte realizado por transportadora (para ficar-se adstrito à questão em lide) ele deve estar acobertado por Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, sendo que a Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, contera o destaque do ICMS sobre o valor da operação própria do remetente e a expressão: "Frete incluído no preço da mercadoria" ou "Venda a preço CIF". O Conhecimento de Transporte será emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS.

Acrescente-se que nas operações efetuadas a preço CIF, a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância da seguinte regra: *tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente, se for contribuinte do imposto, vedada a sua utilização, como crédito fiscal, por parte do destinatário.*

A norma posta, ao permitir o crédito fiscal consignado no CTRC, está indicando que, como tal frete foi incluído no custo da mercadoria vendida ou remetida, para que não haja pagamento em duplicidade, o contribuinte deve creditar-se do ICMS constante no CTRC. É, na realidade, um ressarcimento para restabelecer a relação débito/crédito, em obediência ao princípio da não-cumulatividade do imposto. Mas, tal situação, somente se concretiza com a inclusão do serviço de transporte no preço das mercadorias vendidas ou remetidas, pois a venda ou remessa da mercadoria encontra-se intrinsecamente ligada ao serviço de transporte. Em síntese, o que

legítima o direito ao crédito do CRTIC é o fato de que o mesmo, também esteja embutido na base de cálculo do ICMS da operação de venda.

Isto posto, ressalto que, embora a legislação tributária não vede o transporte com cláusula CIF em uma operação de transferência, a sua utilização pode desaguar em situação de difícil comprovação por parte do contribuinte. Em uma transferência de mercadoria inexistem as figuras do “remetente – vendedor” e do “adquirente – comprador”, pessoas juridicamente distintas. Nela, não se observa um negócio jurídico mercantil, não havendo a mudança de titularidade da mercadoria, mesmo havendo a sua circulação física, que, conforme art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96 se constitui elemento para a ocorrência do fato gerador do imposto.

Portanto, uma operação de transporte de mercadorias por transferência com cláusula CIF, tem que se submeter à regência na norma regulamentar, sob pena do contribuinte arcar com o ônus de comprovar que no preço da mercadoria que foi transferida, estaria embutido o valor do frete pago, uma vez que a transparência do cumprimento desta obrigação, visa não somente o controle do Estado sobre sua receita nessas operações, bem como, dar ao contribuinte, que arcou com o seu ônus, respaldo legal para exercer o seu direito, o que me leva a não abrir discussão a respeito do princípio da não-cumulatividade do imposto, já que o regramento posto, se cumprido, não o desrespeita, ao contrário o segue na íntegra.

Assim, não é demais repetir, que o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, por competência constitucional, determina que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo das mercadorias produzidas, assim, entendido a soma dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, já que deve compatibilizar as diversas leis estaduais, em estrita obediência com a coerência do ordenamento jurídico nacional.

E esta regra, por óbvio e em obediência ao regramento da hierarquia das leis, foi reproduzida pelo Estado da Bahia na Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 8º, inciso II), já que não pode ser modificada por nenhuma lei estadual de acordo com os interesses de cada ente federativo.

Diante do ora exposto e ressaltando, inclusive, que frete com cláusula CIF se constitui despesa operacional de uma empresa e nunca o valor de custo de produção, ainda que o defendente tenha arcado com o pagamento do serviço de transporte, consoante preconiza o art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, não pode o contribuinte utilizar o crédito fiscal sobre a operação de transferência de mercadorias. Informo que este é o caminho trilhado por este CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0363-12/07, CJF nº 0455-12/07 e CS nº 0035-21/09. Concluo, portanto, pela procedência da infração 05.

Na infração 08, o autuado foi acusado de ter deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativamente a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas, nos meses de outubro e dezembro de 2013 e julho e outubro de 2014.

O defendente alegou que não existiam as divergências apontadas pelo fiscal, em relação à quantidade total de 47.729,00 kg de P056 – BUTADIENO. Explicou que as supostas omissões de entradas apuradas pelo fiscal decorriam, exclusivamente, de Ajuste Positivo de Estoque, feito através de lançamento contábil. Esclareceu que tais ajustes foram necessários em virtude da variação de inventário do produto P056 – BUTADIENO, o qual, tratando-se de gás inflamável, apresenta ganho de volume quando sujeito a determinadas circunstâncias de umidade, temperatura e pressão, de modo a crescer, em volume (m³), o estoque físico desta mercadoria, ao passo em que o estoque contábil permanece inalterado.

Considerando que após a análise dos fatos e documentos apresentados, o Autuante concordou com as alegações do defendente e opinou pela improcedência deste item do Auto de Infração, acolho as conclusões do Autuante e a infração 08 é improcedente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o auto de infração nº **281082.0040/16-8**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.106.507,88**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alíneas “e” e “f”, VII, alíneas “a” e “b”, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$221.747,81**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7014/96 e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR