

A. I. N° - 297515.3000/16-3
AUTUADO - BRASKEM S.A.
AUTUANTES - LUIZ HENRIQUE DE SOUSA ALEXANDRE e MARCO AURELIO PAUL CRUZ
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/12/2018

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0199-01/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS. Demonstrada a falta de estorno de crédito fiscal de insumos, proporcional às saídas dos produtos beneficiados com redução de base de cálculo. Cabe a glosa proporcional dos créditos fiscais de mercadorias empregadas no fabrico de produtos com redução de base de cálculo nas saídas. Exceção feita à mercadoria denominada “óleo combustível BPF”, seja porque não é utilizada diretamente para os produtos beneficiados, seja porque adquirida para produzir vapor, ao qual é revendido para terceiros (caso em que o crédito deve ser apropriado integralmente), ou é usado como material de uso e consumo na planta industrial (caso em que o crédito deve ser totalmente estornado). Insegurança procedural, quanto a este aspecto, na quantificação do estorno proporcional. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido o voto do relator quanto ao óleo combustível BPF. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, lavrado em 21/12/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$2.795.874,63, por ter deixado de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução (01.05.03), ocorrido de janeiro a dezembro de 2012, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes acrescentaram que a proporção foi estabelecida com base nas saídas proporcionais de produtos acabados com redução de base de cálculo e saídas totais de produtos acabados mensalmente. Foram excluídas as remessas para armazenagem e depósito fechado e as transferências internas. Foi estornado apenas as aquisições de insumos ou matérias-primas com carga tributária efetiva superior a 12% e aplicando a proporcionalidade. Pra fins de determinação da base de cálculo do estorno foram considerados os valores relativos ao preço mais recente de aquisição.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 22 a 38, demonstrando, inicialmente, a tempestividade da sua apresentação. O autuado adverte que a exigência do estorno proporcional do crédito de ICMS no exercício de 2012, nas saídas de produto final com carga tributária de 12%, mediante redução da base de cálculo, já foi objeto de autuação no PAF nº 297515.0005/14-8, no valor principal de R\$8.261.567,58 (fls. 81 a 83).

Explicou que após o contencioso administrativo, houve cancelamento da autuação sob o argumento da nulidade, justamente pela ausência de liquidez, já que houve arbitramento na autuação, sem considerar o percentual de participação de cada insumo no processo produtivo de cada produto final (fls. 85 a 97).

Disseram que nas decisões prolatadas foram fixadas as seguintes premissas:

1. cada insumo tem índice diverso de participação no produto final, não sendo possível desprezar o percentual de participação destes insumos para fins de estorno proporcional;
2. deve ser considerado 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.

Entretanto, o autuado ressalta que, na renovação da autuação, ora impugnada, em que pese a redução da exigência em comparação com a autuação original, a fiscalização persistiu na premissa equivocada de arbitrar o percentual de estorno.

Reclama que a fiscalização ajustou apenas a exclusão das transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica, tendo em vista a existência de Regime Especial de Apuração Centralizada, bem como observou o limite da carga tributária para fins de manutenção do crédito.

Entende que faltou considerar premissa de considerar que cada insumo tem índice diverso de participação no produto final, não sendo possível desprezar o percentual de participação de cada insumo no produto final para fins de estorno proporcional, já que existe um variado mix de produtos comercializados com tributação diferenciada.

Salienta que no curso do procedimento de fiscalização, informou os índices técnicos para industrialização dos produtos eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno (fl. 27), variável não considerada nesta autuação.

Explica que a NAFTA, principal insumo da UNIB/BA, cujo índice técnico geral de participação no processo produtivo representa 90,5%, não é passível de estorno, já que a carga tributária no exercício de 2012 foi fixada no percentual de 5,5%, nos termos do Decreto nº 11.807/2009, sendo inferior a carga tributária de 12% nas saídas com redução da base de cálculo. Apesar da fiscalização não promover qualquer estorno em relação às entradas de NAFTA, em relação aos demais insumos, que somados não ultrapassaram o índice técnico geral de participação no processo produtivo de 9,5%, a fiscalização apurou percentuais muito superiores, distorcendo a apuração do crédito tributário, conforme Anexo 3 do auto, persistindo o equívoco da fiscalização na quantificação do crédito tributário passível de estorno proporcional no exercício de 2012.

O autuado entende que os dispositivos que fundamentaram a autuação, têm aplicação direta quando a mercadoria que adentrar o estabelecimento for objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo ou quando for plenamente possível identificar, no ato da entrada, os insumos aplicados na industrialização dos produtos finais sujeitos a redução da base de cálculo.

Assim, entende o autuado que, quando não for possível, antecipadamente, saber se os insumos serão aplicados na industrialização de produtos sujeitos a redução da base de cálculo, a própria legislação indica no art. 312, § 6º do RICMS/12 o procedimento a ser adotado.

Entretanto, reclama que a fiscalização não adotou a metodologia prevista na legislação, mas utilizou o critério da entrada mais recente (preço mais recente).

Alega que a metodologia adotada pela fiscalização não se enquadra nas hipóteses de arbitramento previstas no art. 22 da Lei nº 7.014/96. Conclui que a metodologia utilizada pela fiscalização, mediante a apuração de percentual de estorno a partir de arbitramento (presunções) está equivocada e afronta a própria legalidade, já que a sistemática de cálculo do estorno proporcional está prevista na legislação.

O autuado entende que as entradas de óleo combustível devem ser expurgadas do lançamento, tendo em vista que não é insumo para o processo de industrialização do eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno, sujeitos a saída com redução da base de cálculo equivalente a 12%.

Explica que o produto é adquirido como combustível de queima utilizado nas caldeiras para geração da utilidade vapor. Desta forma, não há relação direta, nem compõe a lista técnica de insumos para industrialização do eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno.

Explica que o estabelecimento autuado, denominado UNIB - Unidade de Insumos Básicos, é especialmente responsável pela central de matérias primas básicas para a segunda geração petroquímica, que produz as resinas termoplásticas da cadeia plástica, e pela central de utilidades da Unidade Termelétrica (UTE), que dispõe de sistema de cogeração e ar comprimido para produção de vapor e energia elétrica.

O autuado esclarece que o óleo combustível é aplicado na central de utilidades para industrialização do vapor, enquanto os produtos finais indicados na autuação eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno são industrializados na Central de Matérias Primas Básicas.

O autuado questiona o estorno proporcional sobre a energia elétrica, já que a energia elétrica também é produto final do estabelecimento autuado, conforme relação anexa de Notas Fiscais de Saída (fls. 111 a 125), utilizando o CFOP 5.252, sujeita a mesma regra de redução da base de cálculo.

De acordo com o autuado, o processo produtivo na UNIB está inserido na 1a geração da cadeia plástica, fornecendo insumos para 2a geração. A UNIB é 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.

A Central de matérias primas básicas é 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, a UNIB é composta de uma Central de Utilidades, constituída por um sistema de cogeração e ar comprimido, para produção de vapor e energia elétrica. A UNIB também dispõe de uma planta responsável (UTA) pela produção de água desmineralizada, água potável e água clarificada. E essa última planta industrial, no final do exercício de 2012, foi vendida para uma outra empresa do Grupo Odebrecht.

O autuado explica que 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.

Assim, requer a improcedência do lançamento, reconhecendo o equívoco do critério jurídico adotado de quantificação do estorno proporcional, com base no arbitramento, sem respaldo legal, ao invés de considerar que cada insumo tem índice diverso de participação no produto final, não sendo possível desprezar o percentual de participação em cada produto final, ainda que por índice técnico, para fins de estorno proporcional.

Requer, complementarmente, que se promova a exclusão do estorno proporcional das entradas de óleo combustível, por ser utilizado como insumo para industrialização do produto vapor na Central de Utilidades do estabelecimento autuado, não se enquadrando na lista técnica de insumos para industrialização do eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno.

E, ainda, que se promova a exclusão do estorno proporcional das entradas de energia elétrica, tendo em vista a neutralidade da carga tributária, em razão da comprovação de que o estabelecimento autuado também promove a saída de energia elétrica como produto final, com redução da base de cálculo no percentual de 52%, nos termos do art. 268, XVII, "a", item "1" do RICMS/BA.

Requer, também, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito para comprovação das alegações na presente peça.

Os autuantes apresentam informação fiscal das fls. 131 a 136. Explicam que o Decreto nº 11.059/08 estabeleceu a redução de base de cálculo nas operações internas com eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, de forma que a carga tributária

incidente correspondeu a 12% (doze por cento). Contudo não houve previsão de manutenção de crédito relativo às saídas com redução de base de cálculo. O que gerou o presente lançamento de ofício.

Esclarecem que este auto de infração decorreu de nova fiscalização do exercício de 2012 em razão do Auto de Infração nº 297515.0005/14-8 de ter sido julgado nulo. Disseram que o levantamento fiscal observou os seguintes critérios na apuração dos valores a serem estornados:

1. Considerou para efeito do estorno apenas créditos fiscais cuja carga tributária excedesse a 12% (Art.310, inciso I, "b" do RICMS/2012 e Art. 29, §8º da Lei nº 7.014/96);
2. Foram excluídas as operações de transferências internas tanto nas entradas quanto nas saídas (Regime Especial de Apuração Centralizada concedida com base no Parecer nº 18.870/11);
3. Para efeito de determinação da base de cálculo do crédito fiscal a ser estornado foram considerados os valores dos preços mais recentes dentro do mês de apuração (Art. 312, § 5º, II do RICMS/2012).

Explicam que a forma de cálculo do estorno de crédito seguiu o disposto no RICMS/2012. Lembra que o artigo 310, inciso I, alínea “b” estabelece a vedação do crédito do ICMS cujas saídas ocorrerem com redução de base de cálculo no limite da carga tributária e o artigo 312, § 1º do RICMS/2012 determina o estorno proporcional à redução.

Assim, informam que excluíram proporcionalmente as entradas destinadas a produção de produtos sem redução de base de cálculo, produtos destinados à exportação, produtos com saídas do imposto diferido e todas as demais situações em que não é aplicável a redução. Esta proporção foi aplicada sobre valores do ICMS que excederam a carga tributária de 12%, fazendo as exclusões das transferências internas. A aplicabilidade deste cálculo já foi reconhecida em situação idêntica pelo CONSEF no Julgamento do PAF Nº 269139.0001/08-5 e 299904.0002/07-9 (fls. 137 a 180), referentes à falta de estorno do crédito de ICMS nas saídas de GLP com redução de base de cálculo:

Lembram, também, que a empresa Petróleo Brasileiro visando dirimir as divergências interpretativas entre a empresa e o fisco no cálculo das parcelas estornáveis e uniformizar entendimentos e procedimentos na ocorrência de estornos de créditos fiscais nas saídas de produtos com redução da base de cálculo e isenção, celebrou um Regime Especial aprovado pelo Parecer Diti 27.653/2011 (fls. 181 a 189). Explicam que neste Regime está previsto metodologia de cálculo muito similar a adotada neste PAF, ou seja, aplicou-se a proporção entre às saídas com redução ou isenção e às saídas totais.

Ressaltam que a empresa foi regularmente intimada (fl. 14) para apresentar as quantidades de cada insumo necessárias para a produção dos produtos objeto de redução de base de cálculo. Respondeu via correio eletrônico (fl. 16) dizendo não atender a intimação em razão de não poder individualizar por produto, já que os mesmos insumos podem participar de mais de um processo, inclusive sendo matéria prima de outro produto. Portanto a fiscalização ficou impossibilitada de conhecer os exatos valores dos insumos para cada produto. Assim, restou à fiscalização adotar o critério da proporcionalidade já aceito pelo próprio CONSEF e referendado pela Petróleo Brasileiro – Petrobrás, através de Regime Especial.

Os autuantes ressaltam que não levaram os índices de participação de cada insumo na produção por entenderem que eles só poderiam ter aplicação sobre o valor das saídas e não das entradas. Mesmo porque não houve estorno do crédito de ICMS da Nafta em razão de deferimento de sua tributação, portanto em caso de aplicação destes índices teríamos exclusão proporcional da Nafta sem haver o respectivo crédito fiscal, o que não faria sentido.

Acrescentam que pela mesma razão que são concedidos os créditos fiscais nas entradas de insumos, também estes mesmos créditos sofrerão os respectivos estornos. Assim sendo todos os insumos, matérias-primas, embalagens, catalisadores, produtos intermediários, utilidades aplicados no processo de produção e em razão dele serão objeto de estorno.

Disseram que o Óleo Combustível é utilizado como combustível de queima nas caldeiras para geração da utilidade vapor, ou seja, é um produto intermediário que apesar de não integrar o produto final ele é consumido no processo de industrialização.

Quanto à Energia elétrica, disseram que, mesmo com a redução, algumas entradas ficaram com carga tributária superior a 12%, razão da aplicação do estorno de crédito.

Pelo exposto, os Autuantes requerem que o auto de infração seja julgado Procedente.

O autuado apresentou nova manifestação das fls. 193 a 200. Lamenta que a fiscalização persista no erro de arbitrar o percentual de estorno, a partir da simples proporção, em cada competência, das saídas com redução da base de cálculo (Anexo 2) e das saídas de produtos acabados (Anexo 1), sem a devida verificação da participação de cada insumo no processo de industrialização.

Lembra que no curso do procedimento de fiscalização informou os índices técnicos para industrialização de cada produto com redução da base de cálculo equivalente a 12%, objeto de autuação (eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno). E que também informou a entrada mais recente de cada insumo para fins de aplicação dos índices de industrialização no cálculo do estorno, seguindo a regra do art. 312, § 5º do RICMS/12.

Reitera que, apesar do índice técnico de participação dos demais insumos ser de 9,5%, a fiscalização apurou percentuais de estorno muito superiores a 9,5%, majorando a base de autuação, caracterizando inequívoco arbitramento/presunção, sem o devido respaldo legal.

Informa que o precedente citado pela fiscalização em relação ao produto GLP no PAF nº 269139.0001/08-5, apenas confirma o critério jurídico de que só devem ser estornados os insumos efetivamente empregados na industrializado do produto final.

Alega que a metodologia utilizada no presente lançamento pelo mesmo auditor, sem observar os insumos efetivamente empregados no processo de industrialização do produto final, já foi censurada em outros 3 (três) autos de infração julgados em caráter definitivo no CONSEF (fls. 202 a 216), envolvendo o mesmo estabelecimento autuado.

O autuado entende que o Regime Especial da Petrobrás anexado na informação fiscal, objeto do Parecer nº 27.653/2011, não tem qualquer influência no presente julgamento, já que foi produzido para facilitar o cumprimento das obrigações fiscais, sem produzir efeitos perante terceiros ou derrogar as normas aplicáveis na legislação estadual, que impõe a realização do estorno do crédito de ICMS sobre os produtos efetivamente empregados na industrialização do produto fiscal.

O autuado argumenta que, ainda que se considere válida a metodologia utilizada pela fiscalização, persistiu na informação fiscal o equívoco no cálculo de estorno proporcional, passível de revisão por ocasião do presente julgamento. Em relação ao Óleo Combustível a fiscalização não enfrentou nem considerou o argumento defensivo de que o produto não é insumo utilizado no processo de industrialização do eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno, objeto de autuação, sujeitos a saída com redução da base de cálculo equivalente a 12%.

Da mesma forma, em relação à energia elétrica, a fiscalização se restringiu em indicar que promoveu o estorno sobre o percentual que excede 12%, após a aplicação da redução da base de cálculo, não enfrentando nem considerando a assertiva defensiva de que não há excesso de crédito para fins de estorno, já que a energia elétrica também é objeto de saída subsequente sob o CFOP 5.252 (Venda de energia elétrica para estabelecimento industrial), sujeita a mesma redução de carga tributária. Requer a improcedência do auto de infração.

Em razão do autuado já ter entregado antes da lavratura do auto de infração os índices de participação relativa de cada insumo na composição final de cada produto final, conforme arquivo denominado “Índices técnicos - UNIB”, no CD à fl. 19, os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal deliberaram por unanimidade pela conversão do processo em diligência à inspetoria de origem para que os autuantes (fl. 231):

1. intimassem o autuado a apresentar, em unidade de medida correspondente, a quantidade de cada insumo utilizado na produção de eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno;
2. de posse das quantidades de insumos utilizados na produção de cada produto, revisassem o lançamento efetuado considerando no cálculo do estorno de crédito fiscal a quantidade de cada insumo utilizado na elaboração de cada produto final.

O autuado apresentou manifestação das fls. 238 a 240. Disse que em razão da natureza específica e peculiar do processo produtivo, não foi possível promover a abertura das quantidades de cada insumo empregado na industrialização, sem que isso resultasse na abertura da própria formulação química.

Além disso, argumentou que a autuação está baseada nas entradas por nota fiscal, enquanto alguns insumos são extraídos ao longo do próprio processo produtivo. Apresentou apenas o percentual de participação da nafta no processo de industrialização dos produtos finais objeto da autuação.

O autuado voltou a se manifestar das fls. 243 a 245. Explicou que os valores autuados nas competências de janeiro a outubro de 2012 estão convergentes com o critério de estorno proporcional do crédito de ICMS implementado pela empresa e promoveu a extinção do crédito tributário mediante pagamento realizado no programa CONCILIA BAHIA, instituído pela Lei nº 13.803/17.

Em relação aos meses de novembro e dezembro de 2012, disse que apresentou um cálculo de estorno proporcional do crédito do ICMS, com base no critério implementado pela empresa e já acolhido pela fiscalização. Assim, efetuou o pagamento aproveitando também os incentivos do programa CONCILIA BAHIA, instituído pela Lei nº 13.803/17, resultando em recolhimentos no valor de R\$107.821,71 e R\$120.977,68, respectivamente.

Concluiu requerendo a desistência da impugnação, bem como renúncia de forma irrevogável e irretratável às alegações de direito sobre as quais se fundamenta, exclusivamente em relação ao crédito tributário de R\$1.872.886,46, tendo em vista o recolhimento efetuado.

O autuante Marco Aurélio Paul Cruz apresentou informação fiscal às fls. 286 e 287. Disse que a apuração realizada pela empresa nos meses de janeiro a outubro de 2012 coincidiu com a do auto de infração. Explicou que em relação aos meses de novembro e dezembro de 2012 não foram considerados pelo autuado as notas fiscais nº 1209, 1210 e 1218, sob a justificativa de que referiam-se a aquisição de óleo combustível utilizado na produção de vapor e não na produção dos produtos objeto dessa autuação.

Contudo, o autuante afirmou que o vapor é um insumo utilizado nas diversas etapas do processo de produção. Explicou que as notas fiscais em questão foram emitidas pela própria empresa e referem-se a recuperação de crédito fiscal pela aquisição de produtos objeto de antecipação tributária, mas que dão direito a crédito pelo adquirente.

Com isso, concluiu que a exigência fiscal de novembro de 2012 passou para R\$685.738,46 e a de dezembro de 2012 passou para R\$410.077,54, quando inicialmente foi exigido a importância de R\$388.758,57, ficando a exigência fiscal total reduzida para R\$2.739.903,05.

O autuado voltou a se manifestar das fls. 295 a 299. Confirmou que a diferença em lide refere-se às notas fiscais nº 1209, 1210 e 1208, relativas a aquisições de óleo combustível. Reiterou que o óleo combustível não é insumo para o processo de industrialização do eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno, mas para produção de vapor, que também é comercializado como produto final.

Explicou que o óleo combustível é aplicado na central de utilidades para produção de vapor, enquanto que os produtos finais indicados na autuação são industrializados na central de matérias-primas básicas. Requeru a exclusão do estorno em relação às notas fiscais 1209, 1210 e 1218. Requeru, ainda, caso se entenda pela manutenção dos referidos estornos, que seja reconhecida a redução da exigência fiscal no mês de novembro de 2012 para R\$685.738,46 e que seja afastada a majoração da autuação no mês de dezembro de 2012 de R\$388.758,57 para

R\$410.077,54.

Os autuantes apresentaram informação fiscal às fls. 315 e 316. Mantiveram os termos da informação apresentada às fls. 286 e 287. Afirmaram que o vapor é uma utilidade aplicada em todos os processos que necessitem de troca de calor. Citaram parecer técnico do IPT (UFBA) (item 2.3.1.10 do laudo do IPT em CD à fl. 317) que informa que o óleo combustível é um insumo industrial.

O autuado apresentou nova manifestação das fls. 323 a 326. Afirmou que houve postura contraditória da fiscalização em relação a este auto de infração e o do PAF nº 297515.0002/17-3, relativo aos exercícios de 2013 e 2014. Reiterou os termos trazidos na manifestação apresentada das fls. 295 a 299. Disse que já foi autuado para glosar créditos fiscais na aquisição de óleo combustível sob a alegação de que eram destinados para uso e consumo do estabelecimento (Auto de Infração nº 206854.0004/16-2).

VOTO (Vencido quanto ao óleo combustível BPF)

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O presente auto de infração trata de estorno de créditos fiscais vinculados às saídas de eteno, benzeno, buteno, orto-xileno, tolueno e propeno, grau polímero e grau químico, produzidos na central de matérias primas básicas do autuado, cujas saídas internas eram beneficiadas com redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária correspondesse a um percentual de 12%, conforme inciso XXXIII do art. 268 do RICMS/12.

Os autuantes apresentaram no CD à fl. 19, demonstrativos da apuração do imposto exigido neste auto de infração. No Anexo 1, foram relacionadas, por período de apuração, todas as notas fiscais de saída emitidas pelo autuado, com identificação das mercadorias e respectivos valores. No Anexo 2, foram relacionadas todas as notas fiscais de saída de eteno, benzeno, buteno, orto-xileno, tolueno e propeno, grau polímero e grau químico com os respectivos valores.

No Anexo 3, os autuantes apresentaram a relação entre o valor das saídas dos produtos do Anexo 2 e o valor das saídas dos produtos do Anexo 1. Esta relação representou a participação do valor dos produtos beneficiados com redução de base de cálculo, objeto deste auto de infração, em relação a todas as saídas efetuadas pelo autuado em cada período de apuração.

No Anexo 4, os autuantes apresentaram o arquivo denominado “Demonstrativo da Apuração de Estorno de Crédito Relativo às Saídas com Redução de Base de Cálculo”, onde o estorno foi calculado sobre cada nota fiscal de aquisição de insumos, identificando o número de cada nota fiscal, o remetente, a quantidade, a descrição de cada item, o valor da mercadoria, o valor do ICMS, o valor do imposto correspondente à diferença entre a carga tributária da saída e da entrada e o valor do imposto a ser estornado, calculado pela aplicação do percentual da proporção das saídas com redução de base de cálculo sobre os totais de saídas e o valor da parcela do imposto destacado na nota fiscal de aquisição de insumos, correspondente à diferença entre a carga tributária da saída e da entrada.

No Anexo 5, os autuantes apresentaram o demonstrativo sintético deste auto de infração, com o somatório dos valores a estornar em cada nota fiscal de aquisição de insumos, calculados no Anexo 4.

Após o autuado negar a apresentação da quantidade de cada insumo utilizado na produção de eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno, conforme requerido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, sob a justificativa de que resultaria na abertura da própria formulação química de seus produtos, o autuado apresentou nova manifestação afirmando que os valores autuados nas competências de janeiro a outubro de 2012, estavam convergentes com o critério de estorno proporcional do crédito de ICMS implementado pela empresa, e promoveu a extinção do crédito tributário mediante pagamento realizado no programa CONCILIA BAHIA, instituído pela

Lei nº 13.803/17.

A lide, porém, permaneceu exclusivamente em relação aos meses de novembro e dezembro de 2012, tendo o autuado dito que os valores devidos seriam de R\$107.821,71 e R\$120.977,68, respectivamente, apurado de acordo com critério implementado pela empresa que supostamente estaria convergindo com o entendimento da fiscalização.

Os autuantes confirmaram que houve convergência com o autuado em relação ao critério para cálculo do estorno, sendo conforme demonstrado no Anexo 4 em CD à fl. 19, e esclareceram que a diferença em relação à apuração feita pelo autuado nos meses de novembro e dezembro de 2012, deveu-se às Notas Fiscais nºs 1209, 1210 e 1218, que referiam-se à aquisição de óleo combustível utilizado na produção de vapor. Os autuantes refizeram os cálculos do imposto devido nos meses de novembro e dezembro de 2012, e encontraram novos valores, sendo de R\$685.738,46 e de R\$410.077,54, respectivamente (fl. 287).

O autuado confirmou, em manifestação à fl. 296, que a diferença se deu realmente em relação à computação das referidas notas fiscais, pois o óleo combustível não é utilizado na produção das mercadorias que serviram de base para o cálculo do estorno, mas para a produção de vapor que é um dos produtos comercializados pela empresa.

Os autuantes e o autuado refizeram os cálculos do imposto devido em novembro e dezembro de 2012 sem apresentar os demonstrativos analíticos da apuração do imposto. A apresentação somente ocorreu em sessão de julgamento e foi enviado via email, ora anexado nas fls. 339/340 em (CD) mídia. A apresentação dos demonstrativos revelou que a diferença encontrada pelos autuantes, se deu em razão da redução dos valores totais das saídas realizadas nos meses de novembro e dezembro de 2012, que resultou em alteração do percentual de relação entre as saídas com redução e as saídas totais. Os novos valores das saídas realizadas em cada período, informados pelo autuante, foram confirmados pelo autuado em seus novos demonstrativos e se deveu à exclusão de saídas de mercadorias adquiridas de terceiros para revenda, incluídos indevidamente no demonstrativo original.

Assim, com a convergência em relação ao método de apuração do imposto e os valores dos totais de saídas e dos totais das saídas com redução da base de cálculo, a lide persiste unicamente em relação à inclusão ou não do estorno sobre os créditos fiscais originados das aquisições de óleo combustível.

Em pesquisa ao sistema emissor de nota fiscal eletrônica, constatei que as Notas Fiscais nºs 1209, 1210 e 1218 foram emitidas pelo próprio autuado, e referem-se à recuperação de crédito fiscal pela aquisição de óleo combustível junto à empresa Petrobras Distribuidora (CNPJ nº 34.274.233/0272-13), localizada em Camaçari/BA, conforme números das notas fiscais do remetente citados no campo informações complementares.

O óleo combustível é utilizado na produção de vapor que é comercializado pelo autuado, mas também utilizado nas diversas etapas do processo produtivo da empresa, inclusive na produção dos produtos que gozam da redução de base de cálculo, que motivou a presente autuação. Devendo, portanto, terem os créditos fiscais destacados nos documentos fiscais de aquisição submetidos ao estorno de que trata este auto de infração.

Convém destacar que as aquisições de óleo combustível também ocorreram de janeiro a outubro de 2012, oriundos também da Petrobras Distribuidora (CNPJ nº 34.274.233/0272-13), foram objeto de estorno e o imposto reclamado reconhecido pelo autuado como devido, sendo recolhido com o benefício da Lei nº 13.803/17 (Concilia Bahia).

Assim, considero correta a retificação da apuração de novembro e dezembro de 2012, apresentada pelos autuantes à fl. 287 e em CD à fl. 292, ficando a exigência de novembro de 2012 alterada para R\$685.738,46, e a de dezembro de 2012 alterada para R\$410.077,54. Apesar de haver uma elevação na exigência referente ao mês de dezembro de 2012, entendo que ela também deve ser mantida, pois a redução no mês de novembro de 2012, impediu que houvesse um agravamento da infração.

Desse modo, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, ficando reduzida a

exigência fiscal para R\$2.739.903,05, devendo ser homologado pela autoridade competente o pagamento efetuado pelo autuado, conforme relatório à fl. 334.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao óleo combustível BPF)

Respeitosamente, pedimos licença ao ilustre relator para dissentir apenas quanto a inclusão do “óleo combustível BPF” no cálculo do estorno proporcional dos créditos fiscais nos meses de novembro e dezembro de 2012, feito em função das saídas de eteno, benzeno, buteno, orto-xileno, tolueno e propeno, grau polímero e grau químico, produzidos na central de matérias primas básicas do autuado, marcadas com o benefício da redução da base de cálculo.

Vamos á dissensão.

Reza o art. 30, II, da Lei nº 7014/96:

*“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:*

(...)

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto” (negritos da transcrição).

Como se disse, a discussão remanescente diz respeito a se retirar do cálculo do estorno proporcional do crédito as aquisições de óleo combustível, efetivadas nos meses de novembro e dezembro de 2012.

Pelo comando normativo atrás transcrito, a glosa do crédito fiscal se dá em relação à mercadoria entrada no estabelecimento que for integrada ou consumida em processo de fabricação, nos casos em que a saída do produto resultante for isenta ou não for tributada – total ou parcialmente.

Resta incontroverso nos autos, que o óleo combustível não é utilizado para a industrialização dos produtos que gozam da redução da base de cálculo.

Noutras palavras: **o óleo combustível não serve para fazer resultar quaisquer produtos que contam na saída com o benefício da carga tributária reduzida.** Tal ponto se mostrou indubioso para os julgadores.

Igualmente pacificado na lide que o óleo combustível é utilizado para a fabricação de vapor, produto acabado que tanto pode ser revendido pela “Braskem”, como também pode ser aplicado noutra planta industrial sua, exatamente esta, cujos produtos possuem a base de cálculo minorada.

Vê-se que o óleo combustível, respeitante ao procedimento a ser dado aos créditos de ICMS a ele atrelados, pode se submeter a diversos tratamentos fiscais.

Para a parte deste óleo usada à margem da produção do vapor, como combustível para fazer funcionar equipamentos, se é que existe tal funcionalidade no processo fabril da autuada, a conduta seria pelo **estorno total** dos créditos fiscais, por se tratar de material de uso e consumo da produção. Não há referências claras no lançamento de que o multicitado óleo também tem ou não esta aplicação.

Todavia, em outras empresas, este Conselho de Fazenda considerou não ser material secundário o “óleo combustível BPF”, conforme Ac. CJF Nº 0114-12/18, a propósito de identificar quais componentes integram a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Para a parte deste óleo usada na fabricação do vapor que é revendido para terceiros, cuja tributação é normal, a conduta é pela **apropriação integral** dos créditos fiscais.

Para a parte deste óleo usada na fabricação do vapor que por sua vez é empregado no processo de industrialização dos produtos com carga diminuída, ainda há subderivações de conduta, a saber:

- I. Caso o vapor seja considerado material de uso e consumo em face dos multicitados produtos com base reduzida, a decisão deverá ser pela **glosa total** dos créditos fiscais do óleo

combustível. Neste sentido, aresto da 1ª CJF deste Conselho de Fazenda, Ac. CJF Nº 0281-11/15, cujo trecho importante segue abaixo:

*“Quanto aos “materiais indiretos” alocados na “Ativ.Mat. – Refino”, a 4ª JJF fundamentou que as denominadas ‘utilidades’, mesmo necessárias nas unidades de refino, a exemplo de água, **vapor**, eletricidade, resfriamento de água, conjuntos para refrigeração de água, estocagem de águas frias, bombeamento e distribuição, ar comprimido, gases industriais, ar condicionado industrial, produtos químicos para proteção ou conservação dos equipamentos e itens de segurança contra incêndios, ‘não fazem parte do conceito de matéria-prima nem de material secundário’, o que considero correto, visto que apesar de serem utilizadas no processo produtivo, para efeito da apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos industrializados, não se caracterizam como matéria prima, material secundário, mão de obra direta ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/97” (negritos da transcrição).*

Embora tal pronunciamento não diga respeito à autuada, trata o vapor como “utilidade”, da mesma forma que no presente caso.

Melhor ainda trazer a lume outro aresto da 1ª CJF deste Conselho de Fazenda, Ac. CJF Nº 0273-11/16, neste feita tendo como recorrida a autuada, valendo reproduzir a seguinte parte:

“No entanto, isso não significa que o gás utilizado para tal fim entre em contato ou seja consumido na corrente principal de industrialização.

*“Na verdade, a função do material em análise - que não integra o produto final na condição de elemento indispensável, é a de produzir **vapor**, de modo que este (vapor) estabeleça as condições físicas de temperatura e pressão para que as reações químicas principais ocorram. Sua destinação, portanto, é muito mais física do que química, já que não participa diretamente da fabricação” (negritos da transcrição).*

- II. Caso o vapor seja considerado neste particular como produto intermediário, poderá caber, após acurado exame, o **estorno proporcional** dos créditos pelo uso indireto do óleo combustível.

Em suma, respeitante ao óleo combustível e a depender da sua destinação dentro da empresa, **poder-se-á admitir a apropriação integral, o estorno proporcional ou ainda a glosa total dos créditos fiscais respectivos.**

A autuação não atentou para todas estas variantes.

O óleo combustível não poderia receber o **mesmo tratamento** concedido aos insumos usados **diretamente** na fabricação destes produtos com base imponível diminuída.

Ao fazer o estorno proporcional **linear** para estas situações, sem levar em conta a destinação dada ao óleo combustível pela empresa, a autuação ora pode ter prejudicado o contribuinte, por estornar créditos que deveriam ser preservados na sua totalidade, ora pode ter prejudicado o Estado, ao fazer o estorno parcial, quando em verdade a hipótese seria de glosa total dos créditos fiscais.

Tais vacilações de procedimento trouxeram, **quanto a este aspecto, insegurança procedural** no tocante aos meses de novembro e dezembro de 2012, período que ainda está sendo objeto de discussão, vez que a autuada reconheceu e pagou todo o restante do débito, dentro do programa “CONCILIA BAHIA”. Neste cenário, justifica-se que os valores respectivos sejam excluídos do cálculo do estorno proporcional nas aquisições do óleo combustível.

Entretanto, é possível que em casos futuros, estas particularidades atinentes ao óleo combustível sejam consideradas na auditoria, inclusive no sentido de retirar-se do cálculo do estorno proporcional a parcela do vapor que indiscutivelmente é revendida para os clientes da autuada com tributação integral nas saídas, e que por isso mesmo, pelo mecanismo constitucional da não cumulatividade, **ao qual não se pode negar aplicabilidade à situação ora debatida**, ensejam o aproveitamento integral dos créditos fiscais pelas entradas do óleo combustível.

Bem a propósito, cite-se decisão paradigmática do STJ, contendo a ementa a seguir transcrita, por se revelar emblemática para mostrar que a proporcionalidade deve ser respeitada, a favor ou contra o sujeito passivo:

“RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 29.366 - RJ (2009/0074529-8)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX RECORRENTE : FRISA FRIGORÍFICO RIO DOCE S/A ADVOGADO : CLAUDIA HORTA DE QUEIROZ RECORRIDO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO PROCURADOR : WALDEMAR DECCACHE E OUTRO(S) EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.

1. O benefício fiscal da redução da base de cálculo **equivale à isenção parcial**, sendo devido o estorno proporcional do crédito de ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II, "b", da CF, por isso que referida prática tributária não viola o princípio da não-cumulatividade. Precedentes do STF: RE 174478, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 30-09-2005 PP-00005 EMENT VOL-02207-02 PP-00243 RIP v. 7, n. 33, 2005, p. 264; RE 559671/RS AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00975; AI 661957/RS AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 06/10/2009, DJe-204 DIVULG 28-10-2009 PUBLIC 29-10-2009 EMENT VOL-02380-10 PP-02003 LEXSTF v. 31, n. 371, 2009, p. 82-84; AI-AgR 526737 / RS, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 27.05.2008, DJe 142 de 01.08.2008.

2. A aplicação restritiva do princípio da não-cumulatividade em matéria de ICMS, através da qual a existência do crédito somente se justifica pelo pressuposto do pagamento (débito), na exata proporção do tributo recolhido na outra fase da cadeia mercantil, afigura-se escorreita, em razão das vedações prescritas nas alíneas "a" e "b", do art. 155, §2º, II, da Constituição da República, senão vejamos: "Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

3. O Estado do Rio de Janeiro editou a Lei 2.657/96, que regulamentou a cobrança de ICMS em seu território, dispondo o art. 37, inciso V, do referido diploma legal, in verbis: Art. 37 - O contribuinte efetuará o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: V - gozar de redução da base de cálculo na operação ou a prestação subsequente, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

4. Com efeito, quando o legislador retirou da hipótese de creditamento do ICMS das operações isentas ou sujeitas a não-incidência, aduzindo que essas desonerações não implicariam em débito na saída do produto (alínea "a"), bem como anulariam os créditos gerados na entrada tributada (alínea "b"), deixou claro que o creditamento do ICMS somente terá lugar na mesma proporção, v. g., de forma equânime ao desembolso que tiver de ser efetuado pelo contribuinte na outra fase da cadeia mercantil.

5. Destarte, não havendo desembolso ou ainda havendo desembolso a menor, não há lugar para a manutenção de eventual crédito precedente e sua proporção primitiva. Nesse sentido, é o entendimento da doutrina abalizada: "Compensar nada mais é do que forma de evitar pagar imposto na saída da mercadoria sobre o valor do imposto já pago anteriormente, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade. O imposto existe para ser pago e não para ser creditado, o que é apenas um desdobramento contábil usual. A contabilização do crédito tributário no momento da aquisição da mercadoria não é um direito incondicional do comerciante, pois o simples fato da compra não gera crédito tributário algum. Trata-se de solução contábil cuja validade decorre, unicamente, da presunção de revenda tributada desta mesma mercadoria, na qual não pode incidir ICMS sobre o ICMS pago anteriormente. A saída tributada constitui condição suspensiva para a utilização do crédito obtido quando da entrada da mercadoria. Se não houvesse estorno proporcional ao crédito, quando da venda por valor inferior ao da aquisição, estaria desrespeitada a sábia regra constitucional, surgindo a inaceitável situação de crédito tributário superior ao débito, em relação a operações consecutivas efetuadas com a mesma mercadoria. A sociedade pagaria ao comerciante para que ele realizasse sua atividade, o que importaria em capitalizar o lucro e socializar as perdas". (Fernando Lemme Weiss - A não-cumulatividade do ICMS e o estorno do crédito decorrente da atividade industrial - Revista Dialética de Direito Tributário nº 91, p. 46)

6. O S.T.F. nos Embargos de Declaração no RE 174.478-2/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, definiu, com precisão, a questão, in verbis: "A atual posição da Corte parece-me, portanto, bastante clara: a redução da base de cálculo do ICMS corresponde a isenção parcial e, não, como outrora se considerava, categoria autônoma em relação assim à isenção, como à da não-incidência. Observe-se que a interpretação dada pela Corte ao art. 155, §2º, II, b, não representa ampliação do rol de restrições ao aproveitamento integral do crédito de ICMS, que remanesce circunscrito às hipóteses de não-incidência e isenção; entendeu-se, simplesmente, que a redução da base de cálculo entra nessa última classe, como isenção parcial, que é em substância.

7. Deveras, "Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a argüição de constitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo

Tribunal Federal sobre a questão" - art. 481, parágrafo único, do CPC, por isso que em sede de recurso, máxime, o ordinário constitucional é possível o afastamento da lei local no caso sub judice.

8. *Recurso ordinário a que se nega provimento".*

Extrai-se do pronunciamento judicial ementado a ideia lógica - mas que aqui se faz necessário repetir - no sentido de, da mesma forma que se a saída da mercadoria sofre mitigação tributária, é de direito a glosa proporcional do crédito, de outra se inexistir redução de carga na saída, inelutavelmente o crédito na entrada haverá de ser apropriado inteiramente, sem sofrer qualquer decréscimo pelo estorno; e, como terceira alternativa, se a saída da mercadoria é desonerada completamente de tributação, é de se vedar todo o crédito fiscal da operação anterior.

Quanto aos demais meses alcançados pela auditoria, houve pagamento dos valores dentro do programa de incentivo à arrecadação denominada "CONCILIA BAHIA", devendo ser homologado o montante por parte do setor competente.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da autuação no valor de R\$1.872.854,94, com a exclusão do "óleo combustível BPF" no cálculo do estorno proporcional dos créditos fiscais nos meses de novembro e dezembro, conforme o demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR. LANÇADO	DILIG. FISCAL	VLR. JULGADO	MULTA
JAN/2012	FEV/2012	324.452,40	324.452,40	324.452,40	60%
FEV/2012	MAR/2012	111.506,56	111.506,56	111.506,56	60%
MAR/2012	ABR/2012	152.682,19	152.682,19	152.682,19	60%
ABR/2012	MAI/2012	166.757,31	166.757,31	166.757,31	60%
MAI/2012	JUN/2012	176.020,84	176.020,84	176.020,84	60%
JUN/2012	JUL/2012	111.139,80	111.139,80	111.139,80	60%
JUL/2012	AGO/2012	120.722,27	120.722,27	120.722,27	60%
AGO/2012	SET/2012	132.530,86	132.530,86	132.530,86	60%
SET/2012	OUT/2012	276.680,88	276.680,88	276.680,88	60%
OUT/2012	NOV/2012	71.593,94	71.593,94	71.593,94	60%
NOV/2012	DEZ/2012	763.029,01	685.738,46	107.765,62	60%
DEZ/2012	JAN/2013	388.758,57	410.077,54	121.002,27	60%
TOTAL		2.795.874,63	2.739.903,05	1.872.854,94	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 297515.3000/16-3, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.872.854,94**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "b" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, "a" do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala de Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto ao óleo combustível BPF)

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR
(Quanto ao óleo combustível BPF)