

PROCESSO - A. I. Nº 297515.3000/16-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - BRASKEM S.A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JF nº 0199-01/18
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/09/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0211-11/19

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 procedimental, quanto a este aspecto, na quantificação do estorno proporcional. De, ofício, corrigido o lançamento no Sistema SIGAT, conforme o art. 164, §3º do RPAF/99. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou, por maioria, Parcialmente Procedente o Auto de Infração, lavrado em 21/12/2016, que exige 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. Para fins de determinação da base de cálculo do estorno foram considerados os valores relativos ao preço mais recente de aquisição.

Após a devida instrução processual, a 1ª JF decidiu, por maioria, pela Procedência Parcial da autuação, conforme votos a seguir transcritos:

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 autuantes, 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 indubitoso 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, deste 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 procedimental** 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 paradigma 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 **eskorreita**, 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 arguição de inconstitucionalidade, 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”.

Extraí-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	

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite preconizado no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF Nº 0199-01/18.

A Recorrida apresenta contrarrazões pelo Não Provimento do Recurso de Ofício (fls. 362/368), como segue:

Alega que o óleo combustível é utilizado nas caldeiras para geração de vapor, que é um dos inúmeros produtos finais comercializado pela Braskem, e que o mesmo não é um insumo para o processo de industrialização do eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno, que foram objeto da autuação.

Informa que o estabelecimento autuado (Unidade de Insumos Básicos) é responsável pela produção de matérias primas básicas para a segunda geração petroquímica, que produz as resinas termoplásticas da cadeia plástica e central de utilidades da Unidade Termelétrica (UTE) que dispõe de sistema de cogeração e ar comprimido, para produção de vapor e energia elétrica e que o óleo combustível é aplicado nesta central de utilidades para industrialização do vapor, enquanto os produtos finais indicados na autuação são industrializados na Central de Matérias Primas Básicas.

Assevera que, caso seja mantida a cobrança em relação ao óleo combustível, estará sendo promovida a cobrança sobre produto não empregado na industrialização dos produtos objeto desta autuação, sujeitos à saída com redução de base cálculo equivalente a 12%.

A legislação determina que o estorno do crédito do ICMS seja efetivado, apenas, em relação aos insumos efetivamente empregados na industrialização do produto final, o que afasta a pretensão da autuação, conforme estabelece o artigo 312 do RICMS/Ba, que transcreve.

Cita decisões deste CONSEF em apoio à sua tese.

Destaca não haver controvérsia quanto à utilização do óleo combustível para a geração de vapor, como bem colocado no voto vencedor, que distingue o tratamento tributário que deve ser aplicado em relação às aquisições do produto em referência e que nenhuma das variáveis foi investigada pela fiscalização, cuja metodologia de autuação se baseou em proporção de entradas e saídas com CFOP de operações de industrialização.

Informa, ainda, que o critério que tem sido aplicado reconhece integralmente o crédito do ICMS em relação aos insumos empregados na geração de vapor objeto de venda para clientes e de negar o mesmo crédito em relação ao percentual do vapor consumido na planta industrial, conforme se observa no Acórdão CJF Nº 0046-11/18.

Conclui, requerendo que seja Negado Provimento ao Recurso de Ofício e mantida a decisão recorrida.

VOTO

Observo que a decisão da 1ª JJF (Acórdão JJF Nº 0199-01/18) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário de R\$923.019,69, acrescido de multa de 60%, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

A BRASKEM já havia formalizado o pedido de desistência da impugnação, em relação ao crédito tributário de R\$1.872.886,46, tendo em vista o pagamento realizado no Programa CONCILIA BAHIA, instituído pela Lei nº 13.803/2017.

A desoneração, objeto do presente Recurso de Ofício, se refere aos valores principais de R\$655.263,39 e R\$267.756,30, referentes aos fatos geradores de Nov/12 e Dez/12, referentes a exigência de estorno proporcional do crédito do ICMS apropriado em relação às Notas Fiscais nºs 1209, 1210 e 1218, de aquisição de Óleo Combustível.

A autuada apresentou contrarrazões em que afirma não haver controvérsia quanto à utilização do óleo combustível na geração de vapor, e que o mesmo não é um insumo para o processo de industrialização do eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno, que foram objeto da autuação.

Vejamos o que estabelece o artigo 312 do RICMS/12

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

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;

Da mesma forma, determina 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).

Assim, de acordo a legislação retrocitada, o estorno do crédito fiscal se dá, apenas, 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 do eteno, propeno, benzeno, tolueno, orto-xileno e buteno, que foram objeto da autuação e que tiveram saída com redução de base de cálculo.

Da mesma forma, não existe dúvida de que o óleo combustível é aplicado na Central de Utilidades para industrialização do 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.

O óleo combustível, com relação aos créditos de ICMS a ele atrelados, pode se submeter a diversos tratamentos fiscais, conforme destaca o voto vencedor 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**, fato não verificado na autuação.

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.

O próprio voto vencido reconhece que o combustível pode ser utilizado na produção de vapor que é comercializado, conforme trecho a seguir destacado:

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.

Assim, não estando comprovada a utilização do óleo combustível no processo de industrialização dos produtos objeto da autuação, que tiveram suas saídas com redução da base de cálculo, descabe o estorno proporcional do crédito referente a este produto.

Desta forma, acolho “*in totum*” as razões contidas no voto vencedor quanto ao óleo combustível para Negar Provimento ao Recurso de Ofício apresentado, para manter a Decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

Constato que, a despeito de ter se apresentado correta a Decisão de piso, houve erro no lançamento dos valores junto ao Sistema SIGAT, conforme indicado às fls. 353/354. Observo que ao invés do valor correto R\$1.872.854,94, foi lançado erroneamente o valor de R\$2.173.380,37. De ofício, corrijo o demonstrativo para o valor correto de R\$1.872.854,94, onde verifico erro material, conforme o art. 164, §3º do RPAF/99.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **297515.3000/16-3**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrido 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 valor recolhido.

Sala de Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR DA PGE/PROFIS