

PROCESSO - A. I. Nº 269194.0044/11-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEM S/A.
RECORRIDOS - BRASKEM S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF Nº 0175-04/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/10/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C/JF Nº 0284-12/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÕES DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO. Os produtos objeto da autuação são típicos materiais de uso e consumo, estando vinculados a processos de tratamento de efluentes, conservação de equipamentos e queima de resíduos tóxicos, inibidores de corrosão, peças de manutenção, material de escritório, são itens que não participam dos processos de transformação das matérias-primas. Infração mantida. 2. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Autuação teve por objeto as aquisições de interestaduais dos materiais de uso e consumo cujos créditos foram glosados na Infração 01. Infração mantida. 3. ZONA FRANCA DE MANAUS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS NA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado comprova parcialmente o internamento das mercadorias na forma prevista na legislação. Infração subsistente em parte. 3. EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE SAÍDA DAS MERCADORIAS DO PAÍS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Após apresentação de provas, razões foram acolhidas em parte. Infração parcialmente elidida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base no valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infração mantida diante da rejeição dos argumentos defensivos. b) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. Refeitos os cálculos sendo apurado valor maior do que o lançado permanece aquele originalmente constante no Auto de Infração. Infração caracterizada. c) ENTRADAS

DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriores (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Feitos ajustes pelo autuante, a infração é parcialmente procedente. Acolhida a arguição de decadência. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 4ª JF, respectivamente em razão do Acórdão 4ª JF Nº 0175-04/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 269194.0044/11-3, lavrado em 12/12/2011, para exigir ICMS no valor histórico de R\$6.184.028,98, relativos a quinze infrações distintas, descritas, a seguir, somente naquilo que se reporta às infrações 01, 02, 09, 10, 12, 13, 14 e 15, objeto dos presentes recursos.

Infração 01. 01.02.02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Consta da acusação fiscal: “Tais materiais são, a título de exemplo, materiais anti corrosivos, biocidas ou dispersantes utilizados no tratamento da água de refrigeração, materiais usados na queima – com o fito de reduzir o impacto ambiental – de gases indesejáveis ao processo produtivo e despejados na atmosfera, óleos de selagem de equipamentos do processo, variadas peças de reposição, gases consumidos em cromatógrafos para análise de composição química, produto usado em sistema de desativação de catalisador em situações anormais de processo, tambores que acondicionam resíduos industriais e alguns outros produtos químicos que são típicos materiais de uso e consumo”. Valor da infração R\$310.845,54, além da multa de 60%.

Infração 02. 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Complementa a acusação: “Esta infração está intimamente relacionada à anterior, pois seu objeto está adstrito às mesmas operações interestaduais descritas naquelas notas fiscais”. Totaliza a mesma R\$43.466,71, com multa de 60%.

...

Infração 09. 13.02.02. Deixou de recolher ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza de operação de exportação, sem comprovação de efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação. De acordo com a informação dos autos, “Não há registros de efetiva exportação nos arquivos da Receita Federal do Brasil nem existência de outros documentos comprobatórios que indiquem a real exportação”. Valor da infração R\$ 1.158.079,81, sugerida multa de 60%.

Infração 10. 14.01.03. Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. Totaliza a infração R\$514.003,26. Multa de 60%.

...

Infração 12. 12.01.01. Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Totaliza a infração R\$44.431,74, e a multa 60%.

Infração 13. 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Indica o autuante que “Esta situação ocorreu no exercício de 2006 para os materiais isopentano, hexeno I, buteno I, polipropileno e polietileno; e no exercício de 2008 para o isopentano, hexeno I, polipropileno e polietileno”. O valor apurado foi de R\$2.673.119,16, com multa de 70%.

Infração 14. 04.05.01. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado. Completa a descrição da infração: “Esta infração foi detectada no exercício de 2007 para os materiais hexeno I e polipropileno”. O montante apurado foi de R\$805.414,26, com multa de 60%.

Infração 15. 04.05.04. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado. Tal infração foi detectada no exercício de 2009, para o material polipropileno, no valor de R\$86.310,21. Multa de 70%.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 27/09/2016 (fls. 1305 a 1380) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão não unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

O lançamento constitui-se em quinze infrações arroladas pela fiscalização, das quais são objeto de contestação pelo sujeito passivo as de número 01, 02, 09, 10, 12, 13, 14 e 15.

Em primeiro lugar, mais uma vez, gostaria de reafirmar a dificuldade que se impõe a análise de lançamentos com tal quantidade de infrações (cerca de quinze), dos mais variados matizes, para todas as partes envolvidas na lide, quer autuante, quer autuada, quer julgadores, na medida em que cria dificuldades diante da gama de temas a analisar, de aspectos a avaliar, de argumentos a se analisar, apesar de dispositivo regulamentar permitir a lavratura de diversos Autos de Infração para uma mesma ação fiscal, sendo esta uma cultura a ser não só incentivada, como de fato implementada junto à fiscalização, a fim de evitar este tipo de acontecimento.

Fato é que o ideal, frente às infrações apuradas, seria o fatiamento da ação fiscal em pelo menos dois Autos de Infração, um abordando a questão dos créditos fiscais em suas diversas facetas, e outro, abordando os levantamentos de estoques realizados, e as demais infrações. Isso traria uma facilidade para todos os envolvidos na resolução desta lide, seguramente.

Diante do reconhecimento por parte do sujeito passivo das infrações 03, 04, 05, 06, 07 e 08, as mesmas estão fora da lide, e tidas como procedentes.

Da mesma forma, a infração 11, num primeiro momento contestada, foi reconhecida em sua inteireza, durante a instrução do feito, inclusive objeto de formalização de desistência e renúncia, além de pagamento do valor devido, conforme documento de fls. 1.088 a 1.089. Da mesma forma, afastada da lide, é julgada procedente.

Analiso, inicialmente, a arguição de decadência posta pela empresa, a qual não pode ser acolhida, em que pese o esforço defensivo realizado, especialmente em relação aos argumentos trazidas em sede de defesa.

Impende afirmar-se que a decadência cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização, com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já no lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade

administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, conseqüentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação”).

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida vênia, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pela defesa, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida vênia, discordo de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata somente de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analisando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o

lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo:

- a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu;
- b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e
- c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação”.

Ao se analisar o Código Tributário do Estado da Bahia, aprovado pela Lei 3.956/81, em seu artigo 107-A, inciso I, verifico que o comando contido no mesmo é o de que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Logo, por tais motivos, não acolho tal preliminar.

Reforçando tal tese, os opinativos emanados da Douta Procuradoria Geral do Estado, sempre que instada a se manifestar sobre o tema, transitam no mesmo sentido do não acolhimento do pleito relativo à decadência parcial.

A norma regulamentar inserida no RPAF/99 determina, no artigo 167, em seu inciso III, que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

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

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

A infração 01, diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal, diante do fato de que a empresa entende que os produtos arrolados na autuação são, na qualidade de produtos intermediários, indispensáveis no processo de industrialização, ao passo que o entendimento da fiscalização é o de que os mesmos, em verdade, se caracterizariam como bens de uso e consumo da empresa.

Nesta ótica, passo a analisar a mesma. Tal tema apresenta-se controversa no ICMS, infelizmente sem sinalização de resolução, uma vez que a definição da real natureza do produto, se produto intermediário ou simples material de uso e consumo, determinará ou não a incidência do ICMS a título de aproveitamento de crédito fiscal (infração 01), e a consequente diferença de alíquotas nas operações interestaduais (infração 02).

A definição de insumos, catalisadores e material de embalagem não gera maiores dúvidas, até pela própria definição de insumo. De acordo com o verbete encontrado no Dicionário Aurélio, insumo “é a combinação dos fatores de produção (matérias-primas), horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização etc. que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço”.

Em tese, caso os insumos para fins de aproveitamento de crédito de ICMS pudesse ser equiparado aos custos e despesas dedutíveis para fins de apuração do imposto de renda, todos os materiais e serviços que são necessários/obrigatórios, usuais e normais para as operações da empresa poderiam gerar crédito para futura apropriação. Todavia, há que se observar que diante das normas vigentes que dispõem sobre ICMS, somente os bens e serviços que forem utilizados na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao uso do crédito fiscal.

No tocante ao conceito de produto intermediário, em que pese à lacuna existente na legislação do ICMS na Bahia, a doutrina e algumas outras legislações estaduais, como a de Minas Gerais, por exemplo, conceitua-o como aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e, também, o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediata e integralmente no curso da industrialização.

Já o conceito de material de uso e consumo tem natureza extremamente abrangente; é todo aquele não essencial à atividade econômica do estabelecimento, ou seja, o material que não é utilizado na comercialização ou o que não for integrado no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeito ao ICMS.

Em relação aos produtos químicos acima referenciados, cuja afetação no processo produtivo da empresa resta devidamente esclarecida pelas informações do autuante e do autuado, este Conselho, vem posicionando-se no sentido de que os mesmos não se caracterizam como produtos intermediários, visto que, embora de fato importantes na atividade fabril dos contribuintes, não se enquadram na referida categoria, a permitir afastamento da acusação fiscal, e consequentemente, possibilitar crédito fiscal em suas aquisições.

Dessa forma, a simples análise da real utilização destes produtos no processo de industrialização do estabelecimento da defendente, permite concluir, no mesmo sentido da autuação, que são materiais de uso e consumo, e não produtos intermediários, inclusive utilizados fora da linha de produção da empresa.

Isso por que a Lei Complementar nº 87/1996 que dispõe a respeito dos créditos fiscais e em relação à matéria em discussão, estabelece no seu artigo 33, I, na redação dada pela LC 138/2010, que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Tal fato advém de que, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao artigo. 1º da LC 87/96, a Lei nº. 7.014/96, e não poderia ser diferente, segue todas as suas determinações (artigo 29, § 1º, inciso II, § 2º, § 3º e artigo 30, inciso III).

No artigo 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA, então vigente à época dos fatos geradores, o direito a crédito fiscal, no processo de industrialização, era cabível aos insumos, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem.

Já o artigo 93, inciso V, “b”, definia como material de uso e consumo as “mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96). Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determinava que: Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

A conclusão da leitura de tais dispositivos legais é muito clara: o sistema de crédito do ICMS estabelecido na legislação estadual tem cunho restrito. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº. 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº. 6.284/97).

Ademais, este órgão, em diversas oportunidades tem se posicionado, no sentido de que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção não possuem a capacidade de propiciar direito ao uso do crédito fiscal uma vez que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”, conforme anteriormente afirmado.

Da mesma forma, assim entende o Poder Judiciário, a se observar a decisão emanada do Superior Tribunal de Justiça (STJ), cuja Ementa reza:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - DIREITO DE CREDITAMENTO - ART. 33 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96 - LIMITAÇÃO TEMPORAL - PRECEDENTES.

1.- O art. 33 da Lei Complementar n. 87/96 determinou que, mesmo preenchidos todos os requisitos formais, somente seria gozado o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2011.

2.- Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar n. 87/96, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33, para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte. Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 626413/RJ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2004/0122097-0 Ministro Humberto Martins, Data do Julgamento 15/05/2008)”.
No mesmo sentido caminha o Supremo Tribunal Federal (STF), a se ver pela decisão abaixo:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A decisão agravada está de acordo com entendimento adotado por ambas as Turmas desta Corte, que consolidaram a jurisprudência no sentido de que não ofende o princípio da não cumulatividade a inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Precedentes. II – A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidora final. Precedentes. III – Agravo regimental improvido. (RE:503877 AgR/MG – Primeira Turma – Min. Ricardo Lewandowski – DJ 06/08/2010)”.

Chama atenção o fato da empresa autuada, por ocasião de sua manifestação após a primeira informação fiscal, de forma bastante clara e explícita assegurar que havia impugnado a glosa de crédito dos produtos “óleo mineral branco EMCAPLUS 140”, “conversor estático fonte alimentação”, “gabinete 8110 de distribuição de energia”, “placa de circuito impresso montada”, “sistema demo tricon”, “diafragma borracha”, “rotor fechado em inox”, “outsourcing de PABX”, “tambor AZ 200l”, “válvula solenoide”, “papel A4”, “cilindro pneumat herion” e “ventosa windmoller”.

Tal como fez a defesa, passo a abordar de per si, cada um dos elementos acima discriminados:

Válvula solenoide, tem como finalidade, fazer a regulação de fluxo de materiais, não se caracterizando, pois, como quer crer a autuada, em matéria prima ou sequer produto intermediário.

Papel A4 não me parece que possa em qualquer situação, contrariamente ao entendimento da autuada, ser considerada matéria prima ou produto intermediário, diante do seu ciclo produtivo.

“Outsourcing de PABX”, da mesma forma, é sistema de comunicação telefônica, e como tal, não se enquadra nas hipóteses legais para a apropriação de crédito fiscal.

Quanto ao “diafragma borracha” e “cilindro pneumat herion”, se caracterizariam como material de manutenção, e jamais como insumos ou produtos intermediários.

Para os produtos listados na autuação, e que segundo a própria autuada, são utilizados no Sistema de Água de Resfriamento, o qual tem a função de resfriar correntes intermediárias de processo, de forma a deixá-las em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final, a saber, dispersante, biodispersante, dianodic, spectrus, carvão antracido granulometria, areia lavada granulometria, hipoclorito de sódio, flogard ms6222, inibidor de corrosão 2878.11, inibidor de corrosão nalco, ácido sulfúrico, inibidor de corrosão trasar, biocida não oxidante 7330 nr.11r, algicida nalco e inibidor corrosão-pso 3dt 180.11l, a posição assente neste Conselho, sobretudo nas Câmaras de Julgamento, órgão máximo na esfera administrativa, é a de não aceitação do uso do crédito fiscal, e neste sentido, transcrevo voto vencedor da lavra da Conselheira Mônica Roters, proferido no julgamento que resultou no Acórdão CJF 0146-12/14, no qual figura no polo passivo da relação jurídico tributária a empresa Braskem S.A.:

“(…) No mais, este Conselho de Fazenda assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. Pelo exposto, necessário torna-se que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo a um estabelecimento fabril, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário. Além disto, embora todos os dispêndios realizados façam parte do custo do produto acabado, nem todos fazem parte do custo industrial, a título de insumos ou produtos intermediários.

No processo produtivo da empresa e com base na análise pelo próprio recorrente realizada, os produtos são

usados no tratamento da água de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de micro-organismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos, visando, portanto, a sua conservação. Dessa forma, são produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Ou seja, ainda que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo.

E esta mesma linha de condução deve ser observada para os produtos de tratamento dos efluentes, processo posterior à produção da atividade fabril do recorrente. Observa-se que as regras de preservação do meio ambiente, das quais cumpri a CETREL, embora indispensável para tal preservação, não transforma, dentro do que tudo aqui exposto, os produtos ora autuados em produtos intermediários à produção.

Diante do exposto, o direito à utilização de seus créditos fiscais está condicionado aos prazos previstos na legislação vigente, sendo indevida sua utilização durante todo o período fiscalizado.

Por essas razões, concluo que a exigência fiscal de que cuida da infração 08 é devida, e, por consequência, o lançamento relativa a infração 09, ou seja o pagamento da diferença de alíquota dos produtos ora autuados, mantida, assim, a Decisão recorrida!”.

Quanto ao monóxido de carbono, o entendimento do Conselho, inclusive objeto de recente decisão, à vista do Acórdão CJF 0368-12/14 é no sentido de que, o mesmo vem a se constituir em insumo, e como tal, o direito ao crédito fiscal seria permitido.

A respeito de tal matéria, transcrevo o teor de trecho do relatório, de lavra do relator, o qual assim se expressa, ao abordar a matéria: “O monóxido de carbono que, segundo o recorrente, é utilizado para ‘apagamento’ da reação química quando o grau de conversão de monômero em polímero atinge os níveis desejados, de forma que o polímero possa ser descarregado, como também utilizado em casos de emergência. Neste contexto, pela descrição da sua função no processo produtivo, constato que este produto está consumido no processo produtivo, caracterizando-se como produto intermediário, com direito ao crédito fiscal relativo à sua aquisição.

Da mesma forma, colaciono parte do voto então proferido pelo conselheiro Fernando Antônio Brito Araújo: “O monóxido de carbono que, segundo o recorrente, é utilizado para ‘apagamento’ da reação química quando o grau de conversão de monômero em polímero atinge os níveis desejados, de forma que o polímero possa ser descarregado, como também utilizado em casos de emergência. Neste contexto, pela descrição da sua função no processo produtivo, constato que este produto está consumido no processo produtivo, caracterizando-se como produto intermediário, com direito ao crédito fiscal relativo à sua aquisição”.

Desta forma, em função de tal entendimento de órgão superior de segunda instância, as parcelas referentes ao monóxido de carbono devem ser excluídas do lançamento.

De relação ao produto nitrogênio, a jurisprudência deste Conselho não tem acolhido a sua utilização como material de uso ou consumo, à vista de diversas decisões, dentre as quais posso mencionar a de número CJF 0152-11/11, ao julgar processo no qual a empresa autuada encontrava-se no polo passivo da relação tributária, e relativo à mesma matéria.

Digno de registro é o fato de que a própria defesa, apesar de posicionamento num primeiro momento de expressar a sua discordância com a autuação na sua totalidade, no curso do processo reconheceu não somente como devido, como efetivou o recolhimento do imposto na infração, do lançamento relativo aos produtos “óleo mineral branco EMCAPLUS 141” e “hidrogênio cromatografia”, a observar a petição de fls. 1.218 a 1.222, e por tal motivo, me abstenho de quaisquer outros comentários a respeito.

No tocante ao Acórdão JJF 0210-01/15 invocado pela defesa, em sua sustentação oral, o mesmo além de ser decisão de primeiro grau, e nesta condição, sujeito a reforma pela segunda instância, não representa o pensamento majoritária deste Conselho em relação à matéria ora discutida, e sim, posicionamento isolado e pessoal do julgador/relator.

Quanto ao laudo técnico prometido em uma das intervenções realizadas, não se tem notícia nos autos da sua apresentação. Da mesma forma, não posso acolher a orientação pretendida pela autuada, relativamente ao conteúdo da Decisão Normativa CAT 01, pelo fato de que, na forma prevista na Carta maior, o ICMS é um imposto estadual, e, conseqüentemente, a legislação de regência também o é, respeitando a hierarquia das Leis. Logo, a sua abrangência e cumprimento estão restritos ao Estado de São Paulo.

Neste sentido, o Estado de São Paulo possui a sua legislação específica, com aplicação territorial restrita ao seu território, tal como o Estado da Bahia, e demais Estados da Federação. Logo, a referida legislação apenas obriga o Fisco e os contribuintes daquele Estado ao seu cumprimento, não podendo ser aplicado territorialmente no Estado da Bahia.

Em relação ao Parecer Normativo n.º 01/81 da Procuradoria Fiscal do Estado, invocado pela defesa, em que pese a sua qualidade e oportunidade da época em que publicado, ou seja, trinta anos carece de revisão frente às mudanças, não somente de legislação quanto do entendimento jurisprudencial ocorrido ao longo deste lapso temporal, inclusive existe uma corrente que o entende derogado.

Por tais argumentos, julgo a infração 01 procedente em parte, no valor de R\$ 246.166,89, na forma do seguinte demonstrativo:

2007	BASE DE CÁLCULO
Janeiro	R\$ 10.191,56
Fevereiro	R\$ 1.534,19
Março	R\$ 5.553,21
Abril	R\$ 13.269,21
Maio	R\$ 24.738,15
Junho	R\$ 3.564,75
Julho	R\$ 328,74
Agosto	R\$ 8.811,51
Setembro	R\$ 4.620,80
Outubro	R\$ 5.395,63
Novembro	R\$ 3.352,70
Dezembro	R\$ 16.216,55
TOTAL	R\$ 97.577,00

2008	BASE DE CÁLCULO
Janeiro	R\$ 4.375,80
Fevereiro	R\$ 5.141,64
Março	R\$ 7.172,96
Abril	R\$ 5.032,87
Maio	R\$ 8.108,34
Junho	R\$ 2.777,55
Julho	R\$ 8.620,75
Agosto	R\$ 4.013,77
Setembro	R\$ 4.913,44
Outubro	R\$ 7.605,38
Novembro	R\$ 2.453,01
Dezembro	R\$ 2.553,51
TOTAL	R\$ 62.769,02

2009	BASE DE CÁLCULO
Janeiro	R\$ 2.553,51
Fevereiro	R\$ 10.262,49
Março	R\$ 6.524,22
Abril	R\$ 7.029,12
Maio	R\$ 5.938,42
Junho	R\$ 8.457,45
Julho	R\$ 9.019,78
Agosto	R\$ 7.354,33
Setembro	R\$ 9.385,17
Outubro	R\$ 5.011,75
Novembro	R\$ 8.661,98
Dezembro	R\$ 5.622,65
TOTAL	R\$ 85.820,87

Quanto à infração 02, pela sua intrínseca relação com a infração 01 acompanha inteiramente, não somente em suas conclusões, como, de igual forma, o embasamento adotado.

Isso diante do fato de que está o contribuinte, por força da legislação, obrigado a recolher a diferença de alíquota na hipótese de suas aquisições serem interestaduais (artigo 5º, I do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores) e define como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, aquelas mercadorias adquiridas porém não destinadas à “comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.”

Tal conceito, reafirmo, encontra-se registrado no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, o qual, diga-se de passagem, obedece ao disposto na Lei Complementar nº 87/96 com suas posteriores alterações e Lei Estadual nº 7.014/96, seguindo, pois, o comando constitucional inserido no seu artigo 155.

Desta forma, consoante entendimento já externado, a infração é procedente em R\$ 43.466,71.

Abordo agora a infração 09, a qual diz respeito à falta de recolhimento do ICMS, nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação Exportação, sem comprovação da efetiva saída da mercadoria do país, por intermédio de Guias ou Registros de Exportação.

Antes de qualquer comentário, entendo necessário pontuar que nesta infração, como, de igual forma, em todo o processo, exerceu-se de forma saudável e incessante a busca da verdade material, princípio basilar no processo

administrativo fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, vieram ao feito diversas comprovações de exportação, as quais foram sucessivamente reduzindo o valor do débito, tendo o julgador buscado por todos os meios, inclusive realização de várias diligências, que resultaram em ajustes, tanto por parte do autuante, quanto dos diligentes, comprovar a efetiva exportação das mercadorias, à vista das alegações da empresa autuada quanto a erro no CNPJ indicado nos documentos de exportação, de devoluções, etc.

Considerando a falta de apresentação pelo defendente, do comprovante da efetiva saída da mercadoria, apesar de todo o esforço empreendido pela mesma, reconheça-se, persistiria a infração, ainda que parcialmente, em relação àquelas operações cuja exportação não foi efetivamente comprovada.

Quanto às notas fiscais elencadas na última manifestação da empresa às fls. 1.257 a 1.264, como aquelas que tiveram localizadas as respectivas Declarações de Despacho de Exportação, a saber, as de número 133.756, 133.760, 133.761 e 142.611, tais documentos constavam como não localizadas quando da diligência de fls. 1.236 a 1.238, figurando na relação daquelas notas fiscais pendentes de comprovação.

As três primeiras notas fiscais elencadas no parágrafo anterior (133.756, 133.760, 133.761), em sua intervenção de fls. 1.257 a 1.263, a autuada colacionou à fl. 1.283 Extrato de Declaração de Despacho 2070316613/1, o qual comprova a efetiva exportação das mercadorias descritas no documento fiscal.

Já na fl. 1.285, o Extrato de Declaração de Despacho apensado em cópia, se refere às notas fiscais 133.760 e 133.761, o que também afasta a exigência fiscal relativa a ambos os documentos, e justifica a sua inserção na listagem de exportações não comprovadas elaborada no documento de fls. 1.236 a 1.238, unicamente pelo fato de seguramente, diante da consideração apenas dos três últimos números dos documentos fiscais, o sistema da SEFAZ não os ter localizado, diante de tal falha, agora reparada.

No tocante à nota fiscal 142.611, a empresa autuada em manifestação posterior à diligência mencionada, acostou às fls. 1.288 e 1.289 extrato de Declaração de Despacho 2071198137/0 referente a tal documento fiscal, cuja cópia foi acostada, o que, de forma efetiva, comprova a exportação realizada. Devendo ser devidamente acolhida, diante do cotejamento dos dados realizados relativos a quantidade, produto e número do lacre, apenas diferindo quanto ao CNPJ do estabelecimento exportador, no qual consta o número 42.150.391/0030-05, ao invés de 42.150.391/0008-47 da autuada e excluída do levantamento, diante da constatação de que houve erro material na indicação do exportador no SISCOMEX.

Para a nota fiscal 148.416, a documentação trazida aos autos pela autuada, (fls. 1.193 e 1.194), apesar da mesma confessar não ter localizado o DDE, entendendo ser possível a comprovação através da comparação dos dados daquela nota fiscal com os inseridos na DDE 2080149420/6, especialmente em relação ao campo de “dados adicionais”, número do lacre, número do container, que seriam correlatos, e por tal razão deveria ser baixada do levantamento.

É certo que nos documentos acima elencados, a nota fiscal aludida relata o lacre MSC 1300546 e o container MSCU 554793-3, mesmos do DDE 2080149420/6. Todavia, tal documento fiscal não se encontra relacionado no extrato da DDE apresentado, e sim, os de número 148.424, 148.425, 148.426, 148.435, 148.446, 148.450, 148.451, 148.457, 148.465, 148.466, 148.467 e 148.698.

Logo, a inserção de tais dados no documento fiscal 148.416, pode ter se dado por equívoco de parte da autuada ou seu despachante aduaneiro. Todavia, tal erro, ao contrário do ocorrido na nota fiscal anteriormente analisada, em nada lhe ajuda, diante do fato de o elemento probatório apresentado não se configura como suficiente para a convicção pelo julgador da comprovação requerida, motivo pelo qual a mesma fica mantida no lançamento. Ademais, a própria informação contida na diligência de fls. 1.236 a 1.238 aponta tal documento fiscal como pendente de comprovação de exportação no sistema SISCOMEX.

Quanto às notas fiscais 140.398 e 140.399 cujas cópias vieram ao feito (fls. 1.293 e 1.294), a argumentação defensiva estriba-se no fato de que teriam sido objeto de devolução. Todavia, como elemento de prova, trouxe apenas cópia do livro Registro de Entradas, no qual entende ter provado o alegado. Da análise dos mesmos (fls. 1.290 a 1.292), constato que tais elementos não são suficientes para o convencimento de que se referem a tais operações e a tais documentos fiscais, não tendo, pois, o condão de elidir a infração quanto aos mesmos, vez que baseados apenas em alegações não comprovadas, motivo pelo qual deverão ser mantidos no lançamento.

Concluo, pois, pela procedência parcial desta infração, salientando que não é razoável que o órgão julgador fique aguardando o contribuinte comprovar, conforme prometido, o que alegou a qualquer tempo, inclusive, porque se devem cumprir os prazos processuais, independentemente do grande lapso temporal entre a lavratura do Auto de Infração e o presente momento, ficando o resultado aquele constante no demonstrativo de fls. 1.236 a 1.238, com as alterações acima indicadas.

Muito embora a diligência tenha se reportado às notas fiscais 756, 760 e 761, importante observar-se que as informações ali constantes se referem às notas fiscais 133.756, 133.760 e 133.761, que por equívoco foram enumeradas de forma incorreta, conforme já observado anteriormente.

Quanto às notas fiscais de número 140.398 e 140.399 que de acordo com a manifestação de fls. 1.257 a 1.264 teriam sido devolvidas através das notas fiscais 1.093 e 1.094, tendo a empresa apresentado à fl. 1.292 cópia do Livro Registro de Entradas no qual tais notas estariam escrituradas, com a observação da operação e das notas

a que se referem. Todavia, não se desincumbiu a autuada de trazer as cópias de tais documentos, como seria de se esperar, para que, em nome da verdade material, fossem analisadas, e caso procedesse a argumentação acolhidas, como foram várias em outras infrações deste lançamento. Por tal razão, não as acolho, mantendo os documentos acima mencionados como passíveis, ainda, de comprovação.

Restariam somente as seguintes notas fiscais e respectivos valores:

140.398	17/08/2007	R\$ 2.728,05
140.399	16/08/2007	R\$ 13.640,27
148.416	31/01/2008	R\$ 14.145,04
150.460	18/03/2008	R\$ 16.409,50
163.673	12/12/2008	R\$ 24.914,85
163.674	12/12/2008	R\$ 24.914,85
163.675	12/12/2008	R\$ 49.829,70
3.499	08/06/2009	R\$ 19.773,23
12.811	17/11/2009	R\$ 21.410,23

Desta maneira, o lançamento remanesce no valor de R\$187.765,72.

Quanto à infração 10, aqui também se procurou buscar a verdade material, de acordo com as observações já feitas em relação à infração anterior.

A mesma trata da falta de recolhimento do ICMS em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, e a respeito de tal matéria, a legislação estabelece prazo e documentação específica para a comprovação do internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus, e o Fisco deste Estado não tem autorização para exigir que o contribuinte de outro Estado comprove o cumprimento de obrigação do remetente, situado neste Estado.

A previsão legal encontra-se no inciso III do artigo 29 do RICMS/97, estando a isenção referente às remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus condicionada à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário, caso contrário, a operação é considerada tributada.

Como no caso das notas listadas no lançamento não houve comprovação do ingresso das mercadorias na mencionada Zona Franca de Manaus, tal falta de comprovação da efetiva internalização das mercadorias vendidas, traz como implicação a perda do benefício da isenção do ICMS na operação.

Referente à comprovação do internamento das mercadorias, assim o RICMS/97 estabelecia:

“Art. 598. Observar-se-á o disposto no Convênio ICMS 36/97, sem prejuízo de outros controles fiscais previstos ou que venham a ser estabelecidos:

I – no tocante à comprovação do ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas, com a formalização do internamento;

II – no tocante aos procedimentos fiscais a serem adotados”.

A empresa autuada sustenta que as mercadorias chegaram aos seus respectivos destinos, e foram regularmente registradas nos livros fiscais dos estabelecimentos mencionados nas notas fiscais, sediados no território da Zona Franca, e que pelo fato de a SUFRAMA não ter enviado qualquer comunicado a esta Secretaria quanto ao internamento das mercadorias, não possui responsabilidade, e sim, os transportadores, além do fato de que no sítio da SEFAZ/AM se encontrar a devida comprovação de ingresso das mercadorias na região.

Alega da mesma forma, que a autuação desobedeceu ao entendimento deste Conselho, consoante Acórdãos enunciados.

Quanto ao argumento de que a obrigação da comunicação do internamento das mercadorias junto à SUFRAMA ser do transportador, e não da autuada, tal fato é certo, ou seja, a obrigação de comunicar o internamento das mercadorias cabe, efetivamente, ao transportador das mesmas, todavia, neste momento, não se discute tal matéria, e sim, o fato de operação cuja isenção é condicionada, e beneficia diretamente o emitente da nota fiscal, pela ausência de tributação na operação que em outras circunstâncias seria tributada, não ter atendido ao elemento condicionante da operação, qual seja, a efetiva comprovação de que, as mercadorias foram internadas no território da Zona Franca de Manaus, e neste caso, sendo o transportador conhecido, contratado e relacionado comercialmente com a autuada, poderia esta solicitar junto ao mesmo tal comprovação, ou, caso contrário, informá-lo dos fatos para que fossem adotadas as medidas necessárias a regularizar as operações em tela.

Nesta circunstância, e diante da determinação normativa, do cumprimento de uma obrigação, nasce a outra, qual seja: da obrigação do transportador em informar ou não o internamento das mercadorias, nasce ou não a obrigação tributária da autuante em recolher o imposto ou não daquela operação específica.

No caso do recolhimento do imposto, bem sabe a autuada que não se trata de mera obrigação acessória, como pretende convencer ao julgador, e sim, recolhimento de imposto, necessariamente descumprimento de

obrigação principal. Não acolho, pois, tal argumento.

As operações destinadas para a Zona Franca de Manaus encontram-se reguladas através do Convênio ICMS 36/97. Este traz em seu bojo, determinações que entendo necessárias serem mencionadas.

A primeira delas, é quanto ao contido na cláusula terceira, § 3º, a qual determina que “Previamente ao seu ingresso na Zona Franca de Manaus, os dados pertinentes aos documentos fiscais de mercadorias nacional incentivada deverão ser informados à SUFRAMA, em meio magnético ou pela INTERNET, pelo transportador da mercadoria informando, inclusive, os dados dos respectivos remetentes, conforme padrão conferido em software específico disponibilizado pelo órgão”.

Já na cláusula quarta, § 2º estipula que “Não constituirá prova do ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria”.

Consta na cláusula quinta “A SUFRAMA comunicará o ingresso da mercadoria ao fisco da unidade federada do remetente e ao fisco federal, mediante remessa de arquivo magnético até o sexagésimo dia de sua ocorrência, que conterà, no mínimo, os seguintes dados: (...)”.

Ao seu turno, a cláusula sexta assim determina:

“Não serão reportadas no arquivo magnético referido na cláusula anterior as operações em que:

I - for constatada a evidência de manipulação fraudulenta do conteúdo transportado, tal como quebras de lacre apostos pela fiscalização ou desloneamentos não autorizados;

II - forem constatadas diferenças de itens de mercadoria e de quantidades em relação ao que estiver indicado na nota fiscal;

III - a mercadoria tiver sido destruída ou se deteriorado durante o transporte;

IV - a mercadoria tiver sido objeto de transformação industrial, por ordem e conta do estabelecimento destinatário, da qual tenha resultado produto novo;

V - a nota fiscal tiver sido emitida para acobertar embalagem ou vasilhame, adquiridos de estabelecimento diverso do remetente da mercadoria neles acondicionada;

VI - for constatada a inexistência de atividade ou simulação desta no local indicado como endereço do estabelecimento destinatário, assim como a inadequação das instalações do estabelecimento à atividade declarada;

VII - a nota fiscal tiver sido emitida para fins de simples faturamento, de remessa simbólica ou em razão de complemento de preço.

§ 1º Nas hipóteses desta cláusula, a SUFRAMA e/ou a SEFAZ/AM elaborarão relatório circunstanciado do fato, de cujo conteúdo será dada ciência ao fisco da unidade federada de origem da mercadoria.

§ 2º Excetua-se da vedação referida no inciso IV o chassi de veículos destinados a transporte de passageiros e de carga no qual tiver sido realizado o acoplamento de carroçarias e implementos rodoviários”.

Abordando as hipóteses de não internamento, assim dispõe o mesmo:

“Cláusula nona Não será formalizado o internamento de mercadoria:

I - nas hipóteses da cláusula sexta;

II - quando a nota fiscal não tiver sido apresentada à SEFAZ/AM para fins de desembaraço, nos termos da legislação tributária daquela unidade federada;

III - quando a inscrição do destinatário perante a SUFRAMA contiver alguma irregularidade formal, quando não efetuado o pagamento da Taxa de Serviços Administrativos (TSA) relativa a serviços já prestados ou, ainda, quando existirem pendências de qualquer natureza, não se incluindo entre estas as hipóteses previstas nos incisos I a VII da cláusula sexta”.

Por último, assim prevê a Cláusula décima do mencionado Convênio: “A SUFRAMA e a SEFAZ/AM poderão formalizar, a qualquer tempo, o internamento de mercadoria não vistoriada à época de seu ingresso nas áreas incentivadas, desde que o destinatário não esteja em situação irregular, conforme previsto no inciso III da cláusula anterior, para fins de fruição dos incentivos fiscais, no momento do ingresso da mercadoria ou da formalização do seu internamento, procedimento que será denominado de “Vistoria Técnica” para os efeitos deste convênio”.

De tais dispositivos, vemos que a autuada poderia ter envidado esforços junto aos transportadores das mercadorias cujo internamento não foi formalizado junto à SUFRAMA, no sentido de comprovar, ou ao menos, buscar tais comprovações, a fim de elidir a infração, o que, todavia, não o fez, ou se o fez, não obteve o devido sucesso.

Da análise de tais dispositivos, ainda posso concluir que a legislação estabelece prazo e documentação específica para a comprovação do internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus, e o Fisco deste Estado não tem autorização para exigir que o contribuinte de outro Estado comprove o cumprimento de obrigação do remetente, situado neste Estado. De acordo com o inciso III do artigo 29 do RICMS/97, anteriormente mencionado, e vigente à época dos fatos geradores, tal isenção referente às remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus é condicionada à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário.

Conforme alegação defensiva, inclusive com menção específica ao Acórdão CJF 0185-11/05, o CONSEF tem aceito a comprovação de internamento na Zona Franca de Manaus por outros meios, que não a apresentação da Certidão de Internamento.

A documentação apresentada pela impugnante, todavia, não se constitui em conjunto probatório capaz de oferecer a certeza de que efetivamente as mercadorias ingressaram na Zona Franca de Manaus, destacando, inclusive, que o elemento probatório necessário para elidir a presente exigência fiscal, através de documento expedido pela SUFRAMA, conforme determina o §2º do artigo 49 do Convênio SINIEF s/nº, de 15 de dezembro de 1970, deve seguir a seguinte determinação:

“Art. 49. Na saída de produtos industrializados de origem nacional, remetidos a contribuinte do imposto, localizado no Município de Manaus, com a isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS prevista no Convênio ICM 65/88, de 6 de dezembro de 1988, a nota fiscal será emitida, no mínimo, em 5 (cinco) vias, que terão a seguinte destinação:

(...)

§ 2º O contribuinte remetente deverá conservar pelo prazo previsto na legislação da unidade federada a que estiver subordinado os documentos relativos ao transporte das mercadorias, assim como o documento expedido pela SUFRAMA relacionado com o internamento das mercadorias”.

Isso significa dizer que, uma vez não atendida a condição para fruição do benefício da isenção, conforme é o presente caso, na medida que o sujeito passivo não apresenta os mencionados documentos, indicados no dispositivo acima citado, o tributo é considerado devido, de acordo com a determinação contida no do artigo 11 e parágrafo único do RICMS/97:

“Art. 11. Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição.

Parágrafo único. O pagamento do imposto, na hipótese deste artigo, será feito com os acréscimos moratórios cabíveis e, se for o caso, multa, os quais serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o tributo deveria ter sido pago caso a operação ou prestação não tivesse sido efetuada com o benefício fiscal, observadas, quanto ao termo inicial da incidência, as normas reguladoras da matéria”.

Dessa forma, na forma do Convênio acima mencionado, bem como da norma regulamentar baiana, se estabelece que a entrada das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, deve ser comprovada, sendo este internamento composto de duas fases (cláusula 2ª): ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas, e formalização do internamento.

A partir de tal comando, óbvio se torna que, para o legislador, estas duas atividades se complementam e devem ocorrer de forma completa. Assim, por exemplo, não basta apenas o ingresso, mas é necessária, de igual forma, e conforme já visto linhas acima, a formalização do internamento, a ser feita pela SUFRAMA e Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas que agirão de igual forma, coordenadamente. Afirma, ainda o § 2º da Cláusula 4ª, que não constituirá prova do ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria. E essa foi uma das provas trazidas pela impugnante.

Da mesma forma, a defesa invoca o disposto na cláusula 5ª quanto à obrigação da SUFRAMA em comunicar o ingresso da mercadoria ao fisco da unidade federada do remetente e ao fisco federal, mediante remessa de arquivo magnético até o sexagésimo dia de sua ocorrência. Tal fato não ocorreu, o que motivou a autuação em tela.

Como é bem sabida, a regra de isenção deve ser explícita, e sua interpretação restritiva. Logo, caberia à empresa, envia-los esforços junto à SUFRAMA no sentido de obter os documentos que eventualmente comprovassem o internamento das mercadorias para a Zona Franca de Manaus remetidas, e a consequente confirmação da isenção das operações, e não somente tentar escapar da imputação mediante transferência de responsabilidade para os transportadores. E tais documentos não conseguiram chegar ao processo.

No Poder Judiciário, a questão não pode ser apreciada nos Tribunais Superiores do país, tendo em vista a Súmula 07 do STJ, a qual impede reanálise fática. Todavia, os órgãos estaduais, através dos respectivos Tribunais de Justiça, assim têm se posicionado:

“APELAÇÃO CÍVEL. Anulatória de Auto de Infração e imposição de multa. 1. Isenção. Envio de

mercadorias à Zona Franca de Manaus. Ausência de internação junto à SUFRAMA. Isenção descabida por não preenchimento de requisito legal. 2. Aplicação de alíquota. Comprovação de entrada das mercadorias no Município de Manaus AM, que enseja o reconhecimento da aplicação de alíquota interestadual. Presunção de veracidade dos documentos apresentados. 3. Afastada a condenação ao pagamento das custas Isenção dos entes públicos Inteligência do artigo 6º, da Lei nº 11.608/03 e artigo 2º da Lei 4.476/84 (Regimento de Custas e Emolumentos). Recurso voluntário e reexame necessário parcialmente providos. (Apelação: 0031556-12.2010.8.26.0053. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: Nissin-Ajinomoto Alimentos Ltda. Comarca: São Paulo. Voto nº: 8880 – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo)”

Nesta Decisão, assim se posicionou a desembargadora Cristina Cotrofe:

“(…) Contudo, em relação às notas sem certidão de internamento expedida pela SUFRAMA, não há como ser concedido o benefício. Nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, deve-se interpretar literalmente a legislação que disponha sobre isenção tributária.

Em assim sendo, não se permite ao intérprete a extensão dos benefícios aos casos em que não houve a comprovação dos requisitos exigidos. Com efeito, esta E. Corte já decidiu:

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS Auto de Infração e imposição de multa. Não recolhimento do imposto. Alegação de envio das mercadorias à Zona Franca de Manaus. Não comprovação da efetiva entrega. Art. 414 do Decreto nº 33.118/91 que prevê a expedição de certidão de internamento, Parecer do SUFRAMA ou, ainda, certidão expedida pela Secretaria da Fazenda do Amazonas, após vistoria técnica. Ausência, contudo, de documentação comprovando a internação. Isenção que deve ser interpretada de forma restritiva. Multa aplicada nos termos da legislação em vigor. Ação improcedente Recurso não provido.

(...) a autora não comprovou o internamento das mercadorias, por meio de informação enviada à SUFRAMA ou expedição de certidão de internamento. A simples remessa das notas fiscais e livro de registro de entrada não pode substituir o documento previsto em lei.

Como dito na r. sentença a isenção deve ser interpretada de forma restritiva, consoante dispõe o art. 111 do CTN. Inexiste previsão legal que permita a aceitação de qualquer documento, diverso do supramencionado. Não há como aceitar forma diversa de comprovação de internamento de mercadorias, diante das disposições legais já mencionadas.

(...) Dessa forma, não há como reconhecer o benefício da isenção do tributo diante do não cumprimento de requisito essencial, qual seja, a apresentação de certidão emitida pela SUFRAMA de internamento de mercadorias”.

Menciono ainda, a APELAÇÃO AC 646932-5 Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, a qual possui a seguinte Ementa:

Apelação Cível nº 646.932-5

Origem: 1ª Vara da Fazenda Pública, Falências e Concordatas do Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba

Apelante: Electrolux do Brasil S.A.

Apelado: Estado do Paraná

Relator: Des. Silvio Dias

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – ICMS – MERCADORIA DESTINADA À ZONA FRANCA DE MANAUS – DIREITO A BENEFÍCIO QUE DEPENDE DE COMUNICAÇÃO DA SUFRAMA AO FISCO ESTADUAL ACERCA DO INTERNAMENTO DOS PRODUTOS – EXIGÊNCIA LEGAL PREVISTA NO ARTIGO 135, § 3º, DO DECRETO 1966/92 – DOCUMENTAÇÃO ACOSTADA QUE NÃO SUPRE O REQUISITO DA COMUNICAÇÃO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – APLICAÇÃO DO ARTIGO 111, II, DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

Os órgãos públicos, por exercerem função no interesse da coletividade, devem zelar pelo princípio da eficiência, um dos eixos centrais da Administração. Mas essa não é a questão. Não cabe aqui decidir se tal órgão é ou não eficiente na realização de suas tarefas, se cumpre ou não seu papel no organograma da Administração. Ora, se a própria lei designa a SUFRAMA como órgão competente para a comunicação de internamento, este é o parâmetro e o embasamento (art. 135 do decreto 1966/92) da norma. Nada mais”

E a apelante recorreu alegando que todos os documentos acostados em sede administrativa e nesta ação comprovam a efetiva entrada dos produtos na Zona Franca, sendo desnecessária a comunicação e devendo ser reformada a sentença.

Não assiste razão à recorrente.

Para que o contribuinte do ICMS tenha direito ao benefício de isenção decorrente do envio de mercadorias à Zona Franca de Manaus deve o Fisco ser informado pela SUFRAMA sobre o internamento do produto,

conforme determina o artigo 135, § 3º, do RICMS anexo ao Decreto 1966/92, aplicável ao caso, pois norma específica:

Art. 135. Na saída de produto industrializado de origem nacional, com destino às Zonas de Livre Comércio de Manaus, Macapá, Santana, Bomfim e Pacaraima, beneficiado com isenção ou redução na base de cálculo, a Nota Fiscal será emitida, no mínimo, em cinco vias, que terão a seguinte destinação (Convenio SINIEF, de 15.12.76, art. 49; Convênio ICMS 127/92; Ajuste SINIEF 22/89):

Essa comunicação é exigência legal que, em tese, não pode ser afastada, uma vez que qualquer isenção só pode ser concedida se preenchidos os requisitos previstos na legislação.

É o que dispõe o artigo 111, II, do CTN, ao determinar que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção.

Todos os documentos juntados pela parte, pelos quais pretende demonstrar a entrada efetiva da mercadoria na ZFM não substituem a comunicação.

Este Tribunal de Justiça já decidiu pela necessidade de comunicação do internamento pela SUFRAMA em casos similares a este, inclusive figurando a mesma parte no primeiro julgado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. VENDA DE PRODUTOS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. INTERNAÇÃO DAS MERCADORIAS. COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DA SUFRAMA. ARTIGO 135, § 3º, DO DECRETO Nº 1.966/1992 (RICMS). APELO DESPROVIDO.

É imprescindível a apresentação da comunicação da SUFRAMA ao Fisco Estadual de modo a comprovar o internamento das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, para fins de isenção de ICMS. (TJPR 1ª CC – AC 599.378-6 – Rel.ª Des.ª Dulce Maria Cecconi – j. em 15.12.2009 – DJ 305)

APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL -JULGADO IMPROCEDENTE - ICMS - MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS - ISENÇÃO CONDICIONADA - INTERNAÇÃO DAS MERCADORIAS -COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA À SUFRAMA - DECRETO 1.966/92, ART. 135, § 3º - DECISÃO MANTIDA - RECURSO NÃO PROVIDO.

Para fins de isenção de ICMS, na forma do disposto no art. 135, § 3º do Decreto nº 1.966/92, obrigatória é a apresentação da comunicação da SUFRAMA à Fazenda Estadual, comprobatória do internamento das mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização, destinadas à Zona Franca de Manaus. (TJPR 1ª CC – AC 528.225-5 – Rel. Juiz conv. Sérgio Roberto N. Rolanski – j. em 11.08.2009 – DJ 260)

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. ISENÇÃO CONDICIONADA. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. APLICAÇÃO DO ART. 135, § 3º DO DECRETO Nº 1.966/92. OBRIGATORIEDADE DA COMUNICAÇÃO PELA SUFRAMA AO FISCO PARANAENSE QUANTO À INTERNAÇÃO DAS MERCADORIAS.

Segundo prevê o art. 135, § 3º do Decreto nº 1.966/92 é imprescindível, para de isenção do ICMS, a apresentação da comunicação da SUFRAMA à Fazenda Estadual, por meio da qual se comprova que houve o internamento das mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização destinadas à Zona Franca de Manaus. Apelo não provido. (TJPR 2ª CC – AC 528.312-3 – Rel. Juiz Conv. Péricles Bellusci de Batista Pereira – j. em 14.10.2008 – DJ 7728)

O princípio da verdade real, alegado pela recorrente para afastar o “excesso de formalidade” não pode se sobrepor ao princípio da legalidade, que especificamente neste caso, determina obediência estrita aos preceitos legais por se tratar de outorga de isenção.

O estrito cumprimento da lei que isenta o pagamento de tributo está previsto no caput do artigo 179 do CTN, que assim diz:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

Dessa maneira é o entendimento, inclusive, do representante do Ministério Público, à fl. 283:

‘Como um dos requisitos da isenção é a prova de internamento da mercadoria, a qual será produzida por meio de comunicação da SUFRAMA, inoportuna a juntada de farta documentação comprovando, em tese, a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, pois sendo condição obrigatória para a obtenção do benefício estabelecido pela lei, comunicação realizada pela Superintendência ao fisco paranaense, resta claro que a não ocorrência leva ao afastamento da isenção postulada, em razão do descumprimento da norma legal.’

Diante do exposto, meu voto é no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo a sentença que julgou improcedente a pretensão da recorrente de anulação do auto de infração, pois impossível a concessão de isenção tributária”.

As normas que outorgam isenção devem ser interpretadas literalmente, razão pela qual, havendo lei que exige comunicação da Suframa ao Estado acerca do internamento de mercadorias, outras provas documentais produzidas pela empresa contribuinte não se prestam a suprir referida comunicação.

No mesmo sentido, poderia listar inúmeras outras decisões, a exemplo das APELAÇÕES 9157557-92.2003.8.26.0000, 9157557922003826, também do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, além do fato de assim também entender a douta Procuradoria Geral do Estado da Bahia, nas diversas intervenções quando da apreciação de Recursos pelos contribuintes junto a este Órgão.

Quanto aos Acórdãos trazidos aos autos, inclusive CJF nº 0185-11/05, além dos mesmos não vincularem o julgador, diante do princípio do livre convencimento motivado, vigente no processo administrativo fiscal, predomina neste Conselho, nas suas Câmaras de Julgamento, o entendimento ora exposto, à vista, inclusive dos Acórdãos CJF 0263-11/15, CJF Nº 0301-12/12.

Com relação à diligência solicitada pelo então relator, às fls. 1.063 e 1.064, com todo o respeito a competência e capacidade do mesmo, bem como o do revisor que emitiu o Parecer ASTEC 14/2015, ao próprio autuante que não se insurgiu quanto ao resultado apontado, os Acórdãos paradigmas para a diligência, a saber os de número CJF 0131-12/07 e JF 0330-03/06, além de serem de período anterior aos acima mencionados, este último é de órgão de primeira instância, não fazendo jurisprudência, e, como dito anteriormente, não refletem o atual entendimento do CONSEF.

Ainda assim, em função do teor de tal diligência, a qual atestou que "...as notas fiscais 150.362, 150.363, 13.543, são notas fiscais de complemento de preço das notas 147.545, 147.546, 12.028 cujas declarações de ingressos estão confirmadas. O campo informações complementares das cópias supracitadas notas realmente confirmam que são notas complementares de preço para correção de erro nas notas originais", há de ser levado em conta, em função da natureza das operações ali mencionadas (complemento de preço), não havendo circulação de mercadoria, nem transportadora, e, conseqüentemente, envio de qualquer informação à SUFRAMA, ou qualquer produto a ser vistoriado, tais exclusões relativas às mencionadas notas fiscais são acolhidas.

Desta forma, baldados os esforços empreendidos pela autuada, anexando ao PAF cópias do livro registro de entradas do que seriam seus destinatários com o lançamento de algumas notas fiscais que compõem a planilha de cálculo desta infração, ou cópias de documentos de consulta ao site da SEFAZ-AM com o título validação de notas fiscais, além de consultas ao portal de serviços SUFRAMA onde, para algumas notas elencadas, haveria a situação "NF VISTORIADA", imprescindível o envio da informação de internação por parte da SUFRAMA como meio hábil a confirmar o implemento da condição estabelecida na legislação para que a operação mantenha a isenção.

Como, na forma vista e comentada acima, a documentação residual apresentada pelo defendente é insuficiente para comprovar suas alegações, em relação a várias notas, na forma indicada na legislação, concluo pela procedência parcial desta infração, no montante de R\$ 511.189,79, diante das alterações ocorrido nos meses de março de 2008, reduzido o débito para R\$9.857,57 e novembro de 2009, onde não mais existe qualquer valor a ser lançado.

No que concerne à infração 12, qual seja, o recolhimento a menor do ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço aduaneiro, a tese defensiva, é a de que a legislação estadual colide e vai de encontro à norma estabelecida em Lei Complementar, a respeito de base de cálculo. Ainda assim, aponta equívoco cometido pelo autuante, relativamente à DI 06/0091758-9, em razão da contagem incorreta para cálculo do período em que as mercadorias ficaram armazenadas, tendo o autuante, instado a manifestar-se, acolhido o argumento defensivo, reduzindo o valor de lançamento.

Antes de adentrar na análise do fato, frente aos argumentos trazidos pela defesa, relativos ao conflito existente entre a Lei Complementar 87/96 e o regramento estadual, concernente à base de cálculo nas importações, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "jus imperium".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Roque Antônio Carrazza (Princípios Constitucionais Tributários, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998), ensina que "O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela

lei”.

Juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independentemente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei 7.014/96 o fez em atenção e consonância com a Lei Complementar 87/96, bem como ao editar o RICMS/97 a Administração Fazendária agiu no mesmo sentido.

Tal diploma regulamentar prevê, em seu artigo 58 especialmente em seu inciso I, as parcelas que devem compor a base de cálculo do ICMS quando da importação de bens ou mercadorias.

E, nos termos contidos do Código Tributário Nacional (CTN), o agente fiscal cuja atividade se apresenta como vinculada e obrigatória, deve, atentando à legislação, efetuar o lançamento de acordo com a determinação normativa vigente, o que é o presente caso.

Eventuais discordâncias ou entendimentos de natureza jurídica podem ser suscitados pela empresa, todavia, este não é o foro mais apropriado para tal discussão, que, embora salutar, está restrita aos termos da norma posta, e ao dever da autoridade fazendária em aplicá-la sem poder discricionário.

Em relação aos cálculos trazidos pela defesa, os mesmos se apresentam corretos, inclusive foram acolhidos pelo autuante que reconheceu ter considerado dias a mais de armazenamento do que efetivamente a mercadoria permaneceu, reduzindo o valor do montante apurado para a infração, o que acolho.

Quanto ao teor da resposta à consulta trazida pela defesa, por parte da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo acerca do alcance da expressão “despesas aduaneiras”, se por um lado, é inerente a uma situação, e respondida em função da legislação daquele Estado, por outro não tem qualquer efeito vinculante, a não ser para a consulente, que deve adotar a sua orientação.

Desta forma, a infração é procedente parcialmente, no valor de R\$ 20.390,29, de acordo com o demonstrativo encartado à fl. 910.

Naquelas infrações que se reportam a realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (13, 14, e 15), algumas considerações de natureza genérica são necessárias:

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

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

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

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

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

No tocante aquele de que diante do ajuste realizado pelo autuante, atendendo a documentos trazidos pela própria empresa ao processo, no qual a omissão de saídas anteriormente predominante passou a ter valor inferior aos das omissões de entradas, motivo pelo qual o autuante apontou tal fato, seria nulo, não posso acolher. Em primeiro lugar, impende afirmar-se que da própria redação da acusação da infração, se depreende

que foram levantadas todas as omissões verificadas, e cobradas aquelas de maior valor. Senão vejamos: “Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Indica o autuante que ‘Esta situação ocorreu no exercício de 2006 para os materiais isopentano, hexeno I, buteno I, polipropileno e polietileno; e no exercício de 2008 para o isopentano, hexeno I, polipropileno e polietileno’”.

Por outro lado, o sistema utilizado pela Secretaria da Fazenda, para a realização de levantamentos quantitativos, aponta, de forma simultânea, as omissões apuradas, a título de entrada e de saídas. Tal procedimento decorre da determinação contida na Portaria 445/98, ao abordar assim determina:

“SEÇÃO IV - Omissões Tanto de Entradas Como de Saídas de Mercadorias

Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, "a", e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º);

b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado (RICMS/97, art. 60, § 1º);

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");

d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;

e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.

Art. 14. No caso do inciso II do artigo anterior, feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência daquela presunção, porém subsistindo a omissão de saídas, prevalecerá o débito a estas correspondente (art. 5º)”.

Logo, no momento da autuação, ao receber os demonstrativos da infração, e a autuada em momento algum questionou tal fato, estavam neles indicados os montantes correspondentes as omissões de tanto de entradas quanto de saídas apuradas, não se podendo falar, nesta oportunidade, em cerceamento de direito de defesa ou do contraditório, como pretende o sujeito passivo, sequer postular reabertura de prazo de defesa para tal, motivo pelo qual não foi deferido tal pedido, além do que a presunção é relativa a saídas anteriores sem recolhimento de imposto

Quanto a alegada desconsideração de valores relativos à tolerância de 5% de corrente de “imprecisões” nas balanças rodoviárias, invocando a empresa autuada a Lei 7.408/85, também denominada de “lei da balança”, a qual regulamentou o artigo 323 da Lei nº 9.503 que vem a ser o Código de Trânsito Brasileiro (CTB) que foi implementada pelas Resoluções CONTRAN nº 210 e 258.

Seus artigos 4º e 5º assim determinam como o objetivo da mencionada Lei:

“Artigo 4º - Fiscalização do peso dos veículos: equipamento de pesagem (balança rodoviária) ou, pela

verificação de documento fiscal.

Artigo 5º - Admitida a tolerância máxima de 5% (cinco por cento) sobre os limites de pesos regulamentares.

Parágrafo único: Tolerância máxima prevista neste artigo não deve ser incorporada aos limites de peso”.

Tal diploma legal apenas regula a matéria em relação ao trânsito de veículos, capacidade máxima de eixos, dentre outras normas, não se reportando, em momento algum, a aspectos de natureza fiscal, senão apenas quando, no mencionado artigo 4º fala em “verificação de documento fiscal”, a ser utilizada exatamente na ausência de balança para aferição de peso, quando da fiscalização nas rodovias e vias do país, o que significa dizer que aceita e acolhe os dados da nota fiscal.

E mais: Em se tratando de carga líquida a fiscalização se dá pelas Notas Fiscais e quando nas mesmas ficam constatados excesso de peso o Transportador e o Embarcador são multados de acordo com os termos do Artigo 257 § 5º do CTB.

Ou seja. Em que pese o esforço da autuada em desenvolver uma tese consistente que justificasse as diferenças quantitativas apuradas, não logrou êxito, sobretudo diante do fato de que a legislação do ICMS estabelece regras específicas para a apuração de perdas ou de quebras, caso estas ocorressem, não sendo, esta, todavia a alegação, mas a simples diferença nas pesagens.

Soa irreal a lógica construída pelo contribuinte para justificar tamanhas e vultosas diferenças, as quais, porém, na legislação tributária não encontram amparo. Não posso, pois, considerar tal argumento em socorro da autuada.

Quanto ao argumento defensivo de que houve majoração do tributo por parte do autuante, quando de sua informação fiscal, tendo aumentado o valor lançado, não posso acolher, diante do fato de que frente às notas fiscais trazidas pelo sujeito passivo, no exercício de seu direito de defesa, o autuante, como não poderia deixar de sê-lo, analisou os documentos em tela, incluindo-os no levantamento, o que fez o valor das omissões aumentar.

Isto não significa que tal valor viesse a ser efetivamente cobrado, diante do fato de que, em direito tributário sabidamente vigora o princípio do “reformatio in pejus”, o qual significa reforma para pior. Significa que havendo apenas recurso da defesa, o juízo ad quem não poderá agravar a situação do contribuinte autuado.

No caso em tela, ao contrário do aventado na peça defensiva, inexistiu tal majoração, apenas adequação aos valores ajustados quando da informação fiscal, e em função da argumentação defensiva.

Portanto, não há por que se falar em violação do artigo 156 do RPAF/99, vez que o princípio da vedação do “reformatio in pejus” foi devidamente atendido, muito embora haja discussão a respeito de tal aplicação.

Barbosa Moreira (Comentários ao Código de Processo Civil. 7ª ed. São Paulo: Forense, 1998), entende tal princípio da seguinte maneira: “a reformatio in pejus ocorre quando o órgão ad quem, no julgamento de um recurso, profere decisão mais desfavorável ao recorrente sob o ponto de vista prático, do que aquela contra a qual se interpôs o recurso”.

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (Princípios Gerais de Direito Administrativo 2º vol. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1979), se posiciona no sentido de que “Igualmente, a reformatio in pejus não é interdita ao Direito Administrativo, sob pena de frustrar ação fiscalizadora ou diretora dos órgãos de controle e hierarquia, a fim de não agravar a situação do administrado, com prejuízos à Administração Pública. Esse princípio tem a sua aplicação restrita ao Direito Judiciário e se estende ao terreno do Direito Administrativo tão-somente quando se trata de recurso do próprio interessado em processos quase contenciosos”.

Ainda que o princípio não fosse atendido, posso citar nesta oportunidade, a posição do Supremo Tribunal Federal (STF), inserida na apreciação do AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 641.054 RIO DE JANEIRO, em decisão datada de 22 de maio de 2012, no qual o ministro Luís Fux assim se pronunciou: “A possibilidade da administração pública, em fase de recurso administrativo, anular, modificar ou extinguir os atos administrativos em razão de legalidade, conveniência e oportunidade, é corolário dos princípios da hierarquia e da finalidade, não havendo se falar em reformatio in pejus no âmbito administrativo, desde que seja dada a oportunidade de ampla defesa e o contraditório ao administrado e sejam observados os prazos prescricionais”.

Da mesma forma, quando da análise do Mandado de Segurança n.º 21.981, o STJ entendeu possível a reforma da decisão, ainda que viesse a prejudicar o próprio recorrente, em sede de processo administrativo, através de voto da Ministra Eliana Calmon, a qual estribou-se no seguinte argumento para justificar a possibilidade do Poder Público reformar sua decisão anterior, ainda que em detrimento do próprio recorrente: “...o poder de auto-tutela da administração permite que ela própria anule os seus atos quando reconhecer que houve ilegalidade, ou os revogue por razões de conveniência e oportunidade, a qualquer tempo, antes de consolidado o prazo prescricional.”

Em outras palavras, a Ministra reconheceu que a possibilidade em questão é consequência direta do princípio da autotutela da Administração Pública, devendo, no entanto, cientificar o Administrado para oferecer

alegações antes de decisão que possa agravar sua situação (Lei n. 9.784/99, art. 64, parágrafo único).

Contudo, o entendimento doutrinário é de que somente poderá ocorrer o agravamento da decisão se este resultar de critérios objetivos relacionados ao controle de legalidade do ato administrativo sancionador, não se entendendo possível o agravamento com base em critérios subjetivos do julgador, e sim, consequência do prevalecimento da verdade material em detrimento do interesse individual, desde que oportunizado ao Administrado o direito constitucional ao contraditório e ampla defesa.

Logo, o pensamento vigente é no sentido de que a Administração Pública ao majorar sansão aplicada, em sede de recurso administrativo não estaria piorando a mesma, mas, apenas, realizando de forma clara e legal, um dever que lhe é imposto diante da observância estrita dos princípios constitucionais. Não há que se falar em prejuízo aos administrados, uma vez que prevalece sempre a indisponibilidade do interesse público e este deve obedecer a cartilha da lei. Se a redação legal traz em seu bojo a possibilidade de reforma mesmo que para piorar, não há dessa maneira violação ou preterição aos direitos dos administrados, mas, certamente, a utilização prática do princípio maior da Administração Pública, qual seja, o da Legalidade.

Todavia, no presente caso, e em atendimento a norma posta, diante do princípio da legalidade, me alinharei à vedação do agravamento para pior, e neste caso, entendo que o autuante, ao indicar possuir a infração valor maior do que aquela inicialmente apontada, apenas e tão somente abriu a possibilidade, se fosse o caso, de realização de nova ação fiscal com o fito de complementar o lançamento em relação ao valor residual apurado.

Tal possibilidade encontra-se devidamente clara, inclusive, na legislação federal, especialmente no caput do artigo 64, da Lei Federal nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

“Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência”.

No mesmo sentido se expressa o artigo 41 do Decreto Federal 7574/2011:

“Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto 70.235, de 1972, artigo 18, § 3º, com a redação dada pela Lei 8.748, de 1993, artigo 1º).

§1 O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

A) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II- em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§2 O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3 Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4 - O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5 - O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão”.

Fato é que tal alteração realizada no curso do presente processo, não trouxe qualquer prejuízo para o contribuinte, nem qualquer outra implicação para o lançamento.

Passo a analisar, separadamente, cada uma das infrações. A primeira delas (13), se refere a falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor

monetário – o das saídas tributáveis.

Foram abarcados no lançamento, para o exercício de 2006 os produtos isopentano, hexeno I, buteno I, polipropileno e polietileno, no exercício de 2007; e no exercício de 2008 isopentano, hexeno I, polipropileno e polietileno.

A defesa apega-se, além do argumento de que tais diferenças dizem respeito às “incertezas” decorrentes das balanças rodoviárias utilizadas para pesagem das cargas, como é o caso do polietileno (2006), em relação ao qual, ainda que o percentual de abatimento pretendido fosse alcançado, teríamos diferenças tributáveis a serem consideradas, não podendo prevalecer o argumento defensivo de que “remanesceu uma diferença de estoque na ordem de 2.957,33 toneladas de polietileno, o que equivale apenas a 1,32% do total das saídas ocorridas em 2006 - percentual bastante inferior ao legalmente admitido...”, uma vez que estamos lidando com cálculos matemáticos, ou melhor, aritméticos, exatos, não havendo qualquer previsão legal de redução de quantidades, senão aquelas decorrentes de perdas, quebras e outras ocorrências devidamente previstas na legislação, e submetidas a procedimentos específicos.

Já o autuante fez as devidas análises, acolhendo os argumentos diante da sua razoabilidade, e refutando outros.

Em momento algum, a legislação fala em desprezo de percentuais insignificantes perante a movimentação total anual, como pretende a empresa, ainda mais se considerarmos que no levantamento inicial foi apurada para o produto polietileno diferença revisada na informação fiscal de fl. 874 (omissões) no montante de 2.957,33 toneladas, valor considerável, ainda mais se multiplicado pelo preço médio da tonelada praticado pela dependente.

Para o isopentano, no mesmo exercício de 2006, informa a autuada que após cálculos que realizou, ainda considerando as “incertezas” decorrentes das balanças rodoviárias, e que estaria “envidando esforços para identificar a origem de tal divergência”. Ainda assim remanesceria diferença nas quantidades omitidas de 25,95 toneladas, ao invés das apuradas 87,58 toneladas, o que também não se admite, por expressa falta de previsão legal, no que acompanho o autuante em sua conclusão quanto a este produto, na fl. 875, mantida a autuação tal como realizada.

Não houve contestação para o exercício de 2006, quanto aos produtos hexeno I, buteno I e polipropileno.

Para o exercício de 2007, (infração 14) aponta em relação ao hexeno I, equívoco do autuante, em relação a não inclusão no levantamento quantitativo, de 112 toneladas, advindas de transferência de outro estabelecimento, por meio de quatro notas fiscais, no que foi atendida pelo autuante (fls. 970 a 973).

Aduz, da mesma forma, não terem sido considerados os ajustes de estoques realizados nos meses de outubro de novembro de 2007, totalizando 1.577,417 toneladas, bem como devolução de venda de 20 toneladas, no mês de janeiro. Se computadas tais ocorrências, inexisteriam diferenças de estoques a lançar, no que foi contestado pelo autuante, no sentido de que faltaria pormenorização dos elementos que desaguarão num ajuste de tal magnitude, como relatório minucioso com justificativas plausíveis, e dos livros contábeis, de forma a justificar plenamente tais ajustes (fls. 1.044 e 1.045), no que foi contraditado pela empresa, no sentido de que, havia, sim, justificado tais lançamentos, inclusive com cópia do Livro Razão Contábil, livro oficial e considerado, inclusive, pela legislação do imposto de renda (fls. 995 a 1.042).

Na sua escrituração, deverão ser obedecidas as regras da legislação comercial e fiscal aplicáveis aos lançamentos em geral, especialmente deve ele refletir as ocorrências fiscais ocorridas.

Efetivamente, estamos frente a uma empresa de grande porte, cuja atuação no mercado é bastante forte, e submetida, pela sua condição à Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), e por esta razão, não se pode olvidar da autenticidade e legitimidade de tal livro, ou de tal lançamento, ainda que as quantidades ajustadas e tidas como consumo da própria empresa se apresentem como grandes compatíveis com a movimentação da empresa, e representem uma parcela muitíssimo maior do que as saídas do referido produto.

A princípio, diante do fato de que tal registro feito em livro contábil, cujo resultado irá impactar de forma direta os resultados operacionais da empresa, servindo, inclusive de base para o cálculo do imposto de renda a ser recolhido, não podem ser tais lançamentos simplesmente desprezados, ou ignorados, muito menos neste momento de julgamento.

Todavia, não basta apenas o lançamento no livro Razão para comprovar o ajuste de estoque. Seria necessário à autuada acostar as notas fiscais emitidas referentes a tais lançamentos, bem como adotar as providências necessárias em relação ao crédito fiscal anteriormente apropriado no livro registro de Entrada, o que não se tem notícias nos autos, não se desincumbindo, pois, a autuada, de trazer de forma completa a prova necessária para a desoneração pretendida.

Assim, me posiciono no sentido de que não devam ser os mesmos acatados e ajustados os valores do levantamento, não havendo que se falar neste momento, de ajuste de estoque para a infração, sem a devida comprovação via documentos fiscais.

Quanto a devolução de consumo de 20 toneladas do produto, arguição que passou despercebida ao autuante, tal operação significa retorno aos estoques, e conseqüentemente alteração nos valores apurados a título de

omissão.

Para o produto polipropileno, em 2007, indica que, diversamente do apontado pelo autuante, houve, sim, consumo do mesmo, no total de 51 toneladas, não incluídas no levantamento, e em função de tal fato, a omissão de saídas de 18,92 toneladas desapareceria, sendo a omissão de entrada apurada de 32,08 toneladas, as quais inexistiriam acaso computadas as “incertezas” de medições. Todavia, diante do argumento defensivo posto e reiterado nas suas manifestações posteriores, o documento 18 da defesa, constante à fl. 860, se constitui de uma planilha na qual constam as colunas “material”, “ArAv”, “Tp.aval.”, “denominação”, “ano”, “período”, “ctg”, “estoque total”, “unid. Medida”, aí se podendo ver que os últimos três itens da mencionada tabela na coluna mercadoria tem como descrição dos produtos “copolímeros de polipropileno”.

Todavia, tal documento não me parece ser o mais adequado sob o aspecto fiscal, objeto de nossa análise neste momento, como de regra, em todo o lançamento, para comprovar a argumentação defensiva, motivo pelo qual não o posso acatar, a exemplo dos registros do livro Razão acima analisados, por faltarem exatamente os elementos e documentos fiscais que embasariam e dariam legitimidade ao lançamento sob o aspecto fiscal.

Não aponta diferenças no cálculo do produto buteno I neste período, o que pressupõe aceitação tácita do levantamento realizado, fazendo com que o mesmo seja devidamente mantido para tal produto.

Considerando a devolução de consumo do produto hexeno I, (20 toneladas), o demonstrativo de fl. 973 teria para tal produto, o seguinte cálculo: 1.982,35 (Estoque inicial) + 4.047,88 (Entradas considerando as 20 toneladas) - 3.979,57 (consumo) - 284,76 (vendas e outras saídas) = 1.785,90 (estoque final conforme levantamento) - 188,70 (estoque final do inventário) = 1.577,20 (saídas sem notas fiscais) x \$ 3.220,00 (preço unitário médio das saídas) = \$ 5.078.584,00 (base de cálculo), a qual somada à base de cálculo do produto polipropileno (R\$ 84.178,18), resulta em uma base de cálculo de R\$5.162.762,18, sobre a qual aplicada a alíquota de 17%, resulta em ICMS de 877.669,57, para 2007. Como o lançamento foi realizado com a cobrança de R\$805.414,26, e diante do princípio da proibição do reformatio in pejus fica tal valor mantido na infração 14, não havendo, pois, que se falar, como aduzido pela autuada, em qualquer majoração do tributo, vez que a diferença apurada apenas e tão somente poderia ser lançada em novo Auto de Infração e ação fiscal específica para tal.

Para o ano de 2008 (infração 13), assevera terem sido apuradas omissões de entradas dos produtos polietileno (1.580,21 toneladas), polipropileno (17,39 toneladas) e isopentano (25,02 toneladas), e em função do acatamento dos argumentos trazidos em sede defensiva, ocorreu a mudança no fulcro da autuação, diante do fato de que as omissões de saídas ficaram menores do que as omissões de entradas, e que tal fato, por não constar na acusação originalmente realizadas, não poderia prosperar com a infração, em função da sua flagrante nulidade, frente aos princípios da ampla defesa e do contencioso, argumento que carece de veracidade, vez que no levantamento fiscal, apuram-se todas as diferenças existentes, quer de entradas, quer de saídas, e seus respectivos valores, devendo, em atenção ao disposto na portaria 445/98 ser lançada aquela omissão de maior valor, o que foi feito pelo autuante.

Logo, não há de se falar em mudança de fulcro da autuação, sequer qualquer prejuízo para a defesa, ou o contribuinte. Descabendo, de igual forma, qualquer argumento relativo a nulidade, pela observância da norma orientativa a respeito da matéria, devidamente atendida pelo autuante.

Não aponta, mais uma vez, diferenças no cálculo do produto buteno I neste período. Por tal razão, fica mantido o levantamento para este item.

Resumindo: A infração 13 é julgada procedente em parte, no montante de R\$2.510.237,57, sendo R\$1.683.061,22 para o exercício de 2006 e R\$827.212,35 para o exercício de 2008, de acordo com as planilhas de fls. 911 e 912.

Para a infração 15, que lançou imposto correspondente a falta de recolhimento relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, o exercício é de 2009, e a mercadoria polipropileno.

A defesa apega-se, mais uma vez, ao argumento de que tais diferenças decorrem das “incertezas de medição”, e nada mais, o que leva o julgador a manter a infração, tal como lançada, diante da não aceitação de tal argumento, conforme já devidamente exposto linhas acima, ao tecermos considerações comuns às infrações 13, 14 e 15, até mesmo pelo fato de que sendo as mercadorias pesadas na saída dos remetentes, no curso do transporte, ao passarem nos postos de pesagens das rodovias, e nos estabelecimentos destinatários, ou seja, em balanças diferentes, eventuais diferenças seriam evidentemente detectadas e cobradas, quer via nota fiscal complementar no caso de pesagem a maior quer pela concessão de crédito financeiro ou outra modalidade compensatória, no caso de pesagem a menor.

Como não foram carreados aos autos quaisquer elementos de prova no sentido de desconstituir a acusação, além do argumento das perdas por medição nas balanças, já devidamente analisada e não acolhida, fica a mesma mantida, no montante de R\$86.310,21, ainda que o autuante, quando da sua informação fiscal tenha

equivocadamente solicitado a sua procedência parcial, sem qualquer justificativa, somente posso creditar tal afirmativa ao fato de serem várias as infrações a serem analisadas, o que pode levar não somente a defesa, como de igual modo o autuante a se equivocarem em algum momento, o que reforça as considerações no início deste voto acerca da necessidade de lavratura de autos de infração com menor quantidade de infrações, desmembrando-se a ação fiscal em vários lançamentos, com infrações correlatas.

Por tais razões, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado procedente em parte, de acordo com o seguinte demonstrativo:

INFRAÇÃO VALOR MULTA

Infração 01	R\$ 246.166,89	Multa de 60%
Infração 02	R\$ 43.466,71	Multa de 60%
Infração 03	R\$ 4.435,15	Multa de 60%
Infração 04	R\$ 40.657,00	Multa de 60%
Infração 05	R\$ 26.487,68	Multa de 60%
Infração 06	R\$ 286,74	Multa de 60%
Infração 07	R\$ 19.964,00	Multa de 60%
Infração 08	R\$ 20.910,34	Multa de 60%
Infração 09	R\$ 187.765,72	Multa de 60%
Infração 10	R\$ 511.189,79	Multa de 60%
Infração 11	R\$ 435.617,38	Multa de 60%
Infração 12	R\$ 20.390,29	Multa de 60%
Infração 13	R\$ 2.510.273,57	Multa de 70%
Infração 14	R\$ 805.414,26	Multa de 70%
Infração 15	R\$ 86.310,21	Multa de 70%
TOTAL	R\$ 4.959.335,73	

VOTO VENCEDOR – INFRAÇÃO 01 : (Monóxido De Carbono).

Com a devida vênia, dirijo do entendimento do i.relator em relação a manutenção do crédito fiscal relacionado as aquisições do produto monóxido de carbono, pelas razões que passo a expor.

Participei do julgamento que originou o Acórdão 0368-12/14, citado pelo relator como paradigma para fundamentar seu voto, sendo que, naquela oportunidade acompanhei o voto do então relator daquele processo.

Ocorre, entretanto, que analisando detidamente os argumentos constantes daquele julgamento, relacionados ao produto monóxido de carbono, vejo que consta dele a seguinte informação: “Monóxido de carbono é utilizado para interromper a reação quando o grau de conversão de monômetro em polímero atinge os níveis desejados, de forma que o polímero possa ser descarregado, em uma operação de “apagamento”. Também utilizado em casos de emergência”.

No presente processo, a autuada declarou que o “MONÓXIDO DE CARBONO (CO)” se trata de insumo utilizado no sistema de kill com o objetivo de controlar as reações do processo, tratando-se, pois, de um Inibidor de Reação, sendo injetado no sistema kill para desativação de catalisador e parada de reação de forma segura, sem descarte do leito. Age, assim, para neutralizar a reação de forma controlada, tendo em vista que as correntes do processo produtivo passam por inúmeras reações químicas passíveis de descontrole, motivo pelo qual entende pertinente o direito ao crédito fiscal respectivo.” (grifo não original).

A este respeito o autuante, não discordou da autuada quanto ao emprego do produto ao assim se posicionar: “Monóxido de carbono: Este material tem efetivamente contato direto com o processo produtivo, só que de forma forçada e acidental. Ele é adicionado ao leito reacional para desativar a ação do catalisador – promotor da reação química – em situações de emergência, interrompendo a reação, sendo, portanto, um item de segurança, onde não deve ser admitido o uso do crédito”.

Assim é que, analisando as informações acima transcritas, sinto-me inteiramente a vontade para rever meu posicionamento inerente ao Acórdão nº 0368-12/14, onde acompanhei o voto do relator, em razão de que:

I – No julgamento relacionado ao mencionado acórdão está consignado que Monóxido de carbono é utilizado para interromper a reação quando o grau de conversão de monômetro em polímero atinge os níveis desejados, de forma que o polímero possa ser descarregado, em uma operação de “apagamento”. Também utilizado em casos de emergência

II – Neste processo o próprio autuado declara que o monóxido de carbono é utilizado no sistema de kill com o objetivo de controlar as reações do processo, tratando-se, pois, de um Inibidor de Reação, sendo injetado no sistema kill para desativação de catalisador e parada de reação de forma segura, sem descarte do leito.

III – O autuante, ao meu ver, complementou e clareou a informação da autuada quando afirma que o monóxido de carbono tem efetivamente contato direto com o processo produtivo, só que de forma forçada e acidental, haja vista que é adicionado ao leito reacional para desativar a ação do catalisador – promotor da reação química – em situações de emergência, interrompendo a reação, sendo, portanto, um item de

segurança.

Ora, à luz dos dados acima não vejo como classificar o monóxido de carbono como insumo, por se tratar efetivamente de um item de segurança conforme está claramente acima delineado, sendo, conseqüentemente, material de uso ou consumo próprio.

Mantenho, portanto, a procedência integral da infração 01 no valor de R\$310.845,54.

Quanto aos demais itens e infrações objeto da peça recursal acompanho o entendimento do i.relator.”

A 4ª JF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 1396 a 1455, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Inicialmente, suscita a decadência do direito de o fisco constituir créditos tributários relativos ao período compreendidos entre janeiro e novembro de 2006, relativamente à Infração 12. Argumenta que, na data em que foi cientificado do presente lançamento (14/12/2011), já havia transcorrido mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores do ICMS, relativos aos meses indicados, em face do que ter-se-ia operada a perda do direito de o fisco estadual exigir o imposto que foi recolhido a menor.

Quanto às infrações 1 e 2, aduz argumentos comuns, nos termos em que segue.

Esclarece que no exercício das suas atividades, adquire diversos produtos, tais como hidrogênio, monóxido de carbono, óleo mineral, GLP, dentre muitos outros, todos indispensáveis à consecução do seu processo produtivo, razão pela qual se apropria dos créditos fiscais correspondentes tal como autorizado pela legislação em vigor.

Tendo sido glosados os créditos do imposto apropriados em sua escrita, vem demonstrar que os materiais adquiridos estão diretamente integrados ao seu processo produtivo, sendo a função, por eles exercida, indispensável ao regular funcionamento da sua unidade fabril, classificando-se em produtos intermediários, tal como descrito no Parecer Técnico, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT (DOC 2).

Com tal intuito, passa a descrever a função desempenhada por tais mercadorias no seu processo produtivo, comprometendo-se a trazer aos autos, conforme segue.

Explica que o “MONÓXIDO DE CARBONO (CO)” é insumo utilizado no sistema de kill com o objetivo de controlar as reações do processo, tratando-se, pois, de um Inibidor de Reação, sendo injetado no sistema kill para desativação de catalisador e parada de reação de forma segura, sem descarte do leito. Age, assim, para neutralizar a reação de forma controlada, tendo em vista que as correntes do processo produtivo passam por inúmeras reações químicas passíveis de descontrole, motivo pelo qual entende pertinente o direito ao crédito fiscal respectivo.

Quanto ao produto Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), indica que o processo petroquímico ocorre em fase líquida e gasosa, com circulação permanente dos gases e líquidos dele resultantes pelas tubulações de processo, e em condições normais de operação, gases não úteis aos sistemas, pequenas perdas por escapes, bem como gases inflamáveis, nocivos à saúde humana e ao meio ambiente, são enviadas ao flare, que é uma chaminé, situada na planta fabril, onde é realizada a sua combustão, mediante emprego do GLP.

No seu processo produtivo são formados diversos gases inflamáveis, que, se não fossem devidamente encaminhados ao flare e eliminados através da combustão, inviabilizariam o processo produtivo, pois provocariam explosões que não apenas destruiriam todo o parque fabril, como também colocariam em risco não apenas o meio ambiente, como também as pessoas que vivem nas circunvizinhanças da fábrica.

Observa não estar tratando de gases que, se liberados na atmosfera constantemente e em larga quantidade, poderiam causar alguns malefícios à saúde, mas de gases altamente inflamáveis, que se não fossem imediatamente eliminados através da combustão, provocariam explosões gravíssimas, que inviabilizariam de vez a operação do parque fabril da Impugnante, e, desse

modo, evitar seu lançamento na atmosfera não é simplesmente uma atitude que visa preservar o meio ambiente, mas, essencialmente, uma medida adotada para garantir a continuidade do processo produtivo e a proteção da vida humana.

Conclui, portanto, que o GLP é indispensável para a viabilidade do seu processo fabril, sendo ponto capital para a continuidade de suas atividades. É possível mesmo afirmar, com segurança, que sem o emprego de tal produto na combustão de gases altamente inflamáveis, os produtos finais não poderiam ser produzidos, e a afetação do GLP no processo produtivo denota, portanto, sua função de produto intermediário, diante da sua indispensabilidade, caracterizada, inclusive, pela impossibilidade de fabricação dos produtos finais sem a neutralização dos gases inflamáveis produzidos em decorrência desta fabricação, e pelo consumo imediato e renovação constante no processo industrial.

Relativamente às mercadorias consumidas no sistema de água de resfriamento, afirma tratar-se dos itens “dispersante, biodispersante, dianodic, spectrus, carvão antracido granulometria, areia lavada granulometria, hipoclorito de sódio, flogard ms6222, inibidor de corrosão 2878.11, inibidor de corrosão nalco, ácido sulfúrico, inibidor de corrosão trasar, biocida não oxidante 7330 nr.11r, algicida nalco e inibidor corrosao-pso 3dt 180.11l.

Explica que possuem a função de resfriar correntes intermediárias de processo, de forma a deixá-las em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final, consistindo na transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) através do contato entre eles por meio de uma interface metálica (tubos de um trocador de calor).

Informa que a água que resfria as correntes torna-se aquecida, podendo alcançar altas temperaturas. Nessa condição, os sais presentes na água tornam-se insolúveis, depositando-se nas paredes dos tubos dos trocadores de calor. Estes depósitos, com o tempo, provocam a corrosão do metal dos tubos, fazendo com que os mesmos furem, provocando o vazamento da água de resfriamento para a corrente de processo, contaminando-a e comprometendo todo o processo de produção, podendo levar à parada da planta, e além disso, como essa água circula em todo o processo, percorrendo dezenas de trocadores de calor, os micro-organismos presentes na mesma se multiplicam, vindo a obstruir os trocadores, reduzindo a eficiência de troca de calor, comprometendo todo o processo produtivo e podendo provocar a parada da planta.

Desta maneira, para evitar todo esse processo de corrosão e obstrução, devem ser adicionados à água de resfriamento produtos específicos para inibir a corrosão, para evitar a proliferação de micro-organismos, evitar a incrustação de sais e controlar o “ph”, e para tanto, utiliza, dentre outros, os insumos acima destacados, sem os quais as torres de resfriamento perdem a sua função. O resfriamento, todavia, é indispensável ao processo produtivo da Impugnante, já que as correntes intermediárias de processo não podem ser processadas se estiverem em altas temperaturas.

Por tais razões, entende restar evidente que tem direito ao crédito fiscal em pauta quanto aos insumos empregados nas torres de resfriamento, por serem estes produtos intermediários utilizados em seu processo produtivo, bem como por sua fundamental importância neste processo.

Destaca que os produtos acima descritos, cujos créditos foram glosados, têm, cada qual, função bastante específica no seu processo industrial, de modo que a falta de qualquer um deles certamente inviabilizaria a produção ou, no mínimo, geraria um produto completamente impréstável ao fim a que se destina, sendo evidente que os propalados produtos se configuram em insumos, cujas aquisições são passíveis de gerar o creditamento do ICMS, não se justificando, portanto, o estorno de crédito efetuado pela autuação fiscal.

A seguir, passa a abordar os fundamentos legais que lhe asseguram o direito à utilização dos créditos fiscais sobre as correspondentes aquisições, em total consonância com o princípio da não-cumulatividade, insculpido na CF/88 e com a legislação estadual de regência da matéria.

Explica que se tratando de processo industrial, as legislações complementar e estadual garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre o material secundário ou intermediário utilizado no processo industrial.

Após transcrição de texto doutrinário acerca do conceito de matéria-prima, afirma que se caracteriza pelo fato de que, depois de transformada, constitui-se num novo artigo ou produto, integrando-o, existindo clara distinção entre matéria-prima e material secundário, e como ambos são substâncias corpóreas procedentes da natureza, conclui que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização de determinado produto, o material secundário não o integra, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial para o processo de produção.

O que se exige, em relação ao produto intermediário, para que reste assim caracterizado, é que esse bem tenha uma aplicação tal na produção, que, sem ele, o produto não tem condições de ser produzido, esclarecendo que não há, verdadeiramente, qualquer limitação, na legislação de regência do imposto, no que tange à utilização de tais créditos, exigindo-se, apenas, que o material intermediário/secundário faça parte do processo industrial, mostrando-se a este indispensável.

Menciona e transcreve o teor dos artigos 93 e 97 do RICMS/97, que na sua ótica garantem o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de produtos intermediários, conforme infere do dispositivo citado, defendendo que a legislação claramente delimita quais os pressupostos para a utilização de crédito do ICMS decorrente da aquisição de insumos.

Argumenta que a definição geral de insumo (do qual produto intermediário é espécie) erigida pela legislação é a de mercadoria que, não sendo alheia à atividade do estabelecimento, é adquirida para emprego no processo de industrialização e é nele consumida, sendo que, a palavra “consumida” não significa “incorporada”, mas se refere ao fato de que as qualidades imanentes àquele produto foram gastas no processo industrial, de tal forma que o que dele sobrou não terá mais nenhuma função, será mero rebotallo; e mais, o seu potencial gasto foi agregado ao valor do produto produzido, já que a ele é indispensável.

Tal como já afirmado, diz que a exigência é que esses materiais sejam tão imprescindíveis, que, sem eles, o produto final não possa ser produzido. Assegura que, pelas razões fáticas até aqui esposadas, e, contrariamente ao quanto alegado pelo preposto autuante, afigura-se hialina a condição de produtos intermediários de que se revestem os produtos adquiridos, aplicados em seu processo produtivo, não havendo que se negar o direito ao creditamento do imposto incidente sobre tais produtos, vez que os mesmos se afeiçoam imprescindíveis ao processo de industrialização realizado.

Assim, tal como evidenciado na presente peça, afastado o enquadramento dos produtos cujo crédito foi glosado como material de uso e consumo, conclui que não há que se falar na exigência de estorno dos créditos decorrentes da aquisição dos produtos intermediários aplicados no processo produtivo, e ante ao acima exposto, entende não merecer prosperar o presente item, fazendo a Impugnante jus aos créditos outrora utilizados.

No que diz respeito à falta de recolhimento da complementação de alíquota da infração 02, explica que tal item é uma consequência direta e imediata da questão até aqui discutida, ou seja, do direito à compensação dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de produtos intermediários, reputados equivocadamente pela fiscalização como bens de uso e consumo, conforme demonstrado no tópico anterior, e como a fiscalização nega o direito ao crédito do ICMS incidente sobre tais produtos, por considerá-los materiais de uso e consumo, necessariamente, teria que exigir o complemento da alíquota no que tange às aquisições interestaduais.

Garante que os produtos em referência, listados no Auto de Infração como materiais de uso e consumo, não foram destinados ao consumo do estabelecimento, mas sim, foram empregados de forma imprescindível em seu processo produtivo, devendo ser classificados como produtos

intermediários ou matéria prima, conforme anteriormente demonstrado, e restando evidenciado o direito ao aproveitamento do crédito decorrente da aquisição dos produtos em pauta, por se tratarem se produtos intermediários ou matéria prima, indispensáveis ao processo produtivo da Impugnante, a exigência do diferencial de alíquota perde completamente o sentido e, conseqüentemente, pelas mesmas razões, a infração 02 também deve ser julgada totalmente improcedente.

Quanto à Infração 09, explica que, apesar de ter carreado aos autos diversas Declarações de Despacho Aduaneiro (DDE) cópias de seu Livro Registro de Entradas, demonstrando que algumas notas incluídas no levantamento fiscal foram objeto de devolução posterior, a decisão recorrida desconsiderou as comprovações realizadas relacionadas às Notas Fiscais nº 140398 e 140399. Argumenta, contudo, que tal decisão se revela equivocada.

Com vistas a dirimir as dúvidas porventura existentes, afirma trazer aos autos cópias das Notas Fiscais nºs 1093 e 1094 (Doc. 3) que atestam que tais documentos se referem a operações de devolução das mercadorias remetidas por meio das Notas Fiscais nºs 140398 e 140399. Pede que sejam feitos os devidos ajustes para excluir tais documentos do levantamento fiscal.

Quanto às demais notas fiscais, informa que não logrou êxito, ainda, em identificar os documentos que comprovam a regularidade das operações realizadas, pois muitos desses documentos permaneceram em poder dos então despachantes, muitos dos quais não mais lhe prestam serviços. Afirma continuar envidando esforços nesse sentido.

Quanto à infração 10, afirma ser cediço que o RICMS/BA, em seu artigo 29, concede isenção do ICMS às operações mediante as quais produtos nacionais são remetidos para industrialização ou comercialização na Zona Franca de Manaus, e, o mesmo dispositivo legal, em seu inciso III, condiciona a isenção em referência à comprovação da efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento destinatário, situado na área de exceção fiscal.

Observa que, ao conferir isenção às operações de remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus, o legislador condicionou o gozo do benefício à mera comprovação de entrada das mercadorias na área beneficiada, sem que, em nenhum momento, estabelecesse a forma pela qual a referida prova deveria ser feita, e o RICMS/BA, em seu artigo 597, em atenção aos ditames do Convênio ICMS nº 36/97, passou a estipular obrigações acessórias a serem cumpridas por aqueles que destinam produtos à Zona Franca de Manaus, ao amparo da regra isentiva capitulada no artigo 29 daquele regulamento, de modo a facilitar os procedimentos de fiscalização e controle das entradas de produtos nas áreas beneficiadas.

Fala que dentre as obrigações preconizadas pelo artigo 597, o Regulamento do ICMS deste Estado determina que o transportador de mercadorias destinadas à zona incentivada proceda ao internamento das mesmas junto à SUFRAMA, mediante o envio dos dados referentes aos documentos fiscais que acobertam a operação àquela repartição fiscal, transcrevendo o seu teor.

Em total consonância com o preceito regulamentar destacado, igualmente menciona a Portaria nº 205, de 14 de agosto de 2002, emitida pela própria SUFRAMA, a qual atribui ao transportador a obrigação de transmitir os dados pertinentes aos documentos fiscais de mercadoria nacional incentivada, conforme também se pode constatar do texto do seu artigo 7º copiado.

A despeito da alegada falta de cumprimento da obrigação acessória acima transcrita, atinente ao registro das operações na SUFRAMA, obrigação esta que, ressalta, é do transportador, e não do remetente das mercadorias, o fato é que o produto por ela vendido efetivamente ingressou na Zona Franca de Manaus, conforme restará a seguir demonstrado, pelo que faz jus ao benefício da isenção do ICMS, segundo afirma.

Aduz que a comprovação do internamento, junto à SUFRAMA constitui-se em medida facilitadora do controle e arrecadação das entradas de mercadorias na zona incentivada, não havendo previsão legal para que sua ausência resulte em descaracterização da isenção, autorizando a cobrança do imposto incidente sobre a operação que, comprovadamente, destinou mercadorias à ZFM, sendo, portanto, isenta, sendo o escopo da comprovação do internamento evitar que

mercadorias supostamente remetidas à ZFM sejam desviadas para outras localidades, esvaziando-se, assim, o objetivo do legislador ao conceder o benefício de isenção aos produtos industrializados remetidos àquela área incentivada, qual seja, proporcionar o desenvolvimento daquela afastada região do território nacional.

Explica que colacionou, à sua peça impugnatória, toda a documentação necessária à comprovação de que as mercadorias objeto da autuação ingressaram fisicamente na ZFM. Assim, entende que, uma vez comprovado que as mercadorias foram efetivamente remetidas a destinatários situados naquela localidade e que foram por estes recebidas, é mais do que claro que a condição estabelecida para o gozo da isenção encontra-se satisfeita, e longe de se configurarem meras assertivas, o quanto aqui sustentado encontra respaldo no entendimento já externado pelo próprio Conselho de Fazenda Estadual em diversos julgados, conforme exemplificam as ementas transcritas.

Sobre o tema, destaca o voto proferido pela Conselheira Teresa Cristina Dias Carvalho, consubstanciado no Acórdão CJF nº 0185-11/05, no sentido de que a Secretaria da Fazenda do Amazonas tem competência para constatar o ingresso físico de mercadoria na área incentivada, através de emissão do documento denominado de validação de notas fiscais. Copia trechos da decisão, para aduzir, no qual assisti plena razão à Conselheira, tendo em vista que, segundo as Cláusulas 1ª e 3ª do Convênio ICMS nº 36/97, a fiscalização e controle da entrada dos produtos industrializados remetidos à Zona Franca de Manaus compete também à Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, como se pode ver no trecho do mesmo transcrito.

Fala que objetivando o cumprimento do quanto previsto no referido Convênio, é que a SEFAZ/AM realiza a vistoria física das mercadorias ingressadas em território da sua jurisdição, sendo resultado de tal procedimento a emissão da Declaração Validação de Notas Fiscais, a qual, fornecida pela SEFAZ/AM evidencia que a mercadoria objeto na nota fiscal validada foi submetida à devida vistoria física pelo referido órgão fazendário, constando na mesma todos os dados relativos à operação de remessa dessa mercadoria à zona incentivada, inclusive aquele atinente à data de apresentação da mercadoria.

Ressalta que as mercadorias por ela destinadas à Zona Franca de Manaus foram submetidas à vistoria realizada pela SEFAZ/AM, por meio da qual foi constatado o ingresso das mesmas na zona incentivada, e neste sentido, anexa as Declarações Validação de Notas Fiscais, obtidas do sítio eletrônico da SEFAZ/AM, relativas à grande maioria das notas fiscais que documentaram as operações objeto da autuação, as quais, indubitavelmente, atestam, em definitivo, a entrada física das mercadorias em referencia na Zona Franca de Manaus, pondo fim à discussão em torno da isenção que acoberta as operações em questão.

Assegura ter buscado, no endereço eletrônico da SUFRAMA, a comprovação do efetivo ingresso das mercadorias naquela área incentivada, consultando a situação das NFs em voga, sem olvidar que é responsabilidade do transportador o internamento das mercadorias perante a SUFRAMA, e logrou constatar que tais documentos, e, por consequência, as respectivas mercadorias, foram devidamente vistoriados, conforme se infere do campo “Situação” das anexas consultas eletrônicas. No mesmo sentido, obteve cópias dos Livros Registros de Entrada dos destinatários, o que só faz confirmar o quanto aqui defendido.

Deste modo, uma vez que, em sua ótica, se encontra comprovado de forma inequívoca que as mercadorias remetidas através das notas fiscais acima referenciadas ingressaram na ZFM, não há que ser descaracterizada a isenção que ampara as operações de remessa, tendo em vista que, conforme já salientado, o inciso III do artigo 29 do RICMS/BA não determina o modo pelo qual deve ser provado o internamento das mercadorias na referida região.

Registra, por fim, que, na qualidade de remetente das mercadorias, nem sequer poderia ser penalizada pela falta de comprovação de cumprimento de obrigação acessória que compete ao transportador das mesmas, conforme previsto no artigo 597 do RICMS Estadual, sob pena de afronta ao princípio da pessoalidade da pena, previsto no artigo 5º, inciso XLV, da Constituição Federal, segundo o qual a pena não pode ultrapassar a pessoa do condenado que, no caso

específico, só pode ser o transportador, que deixou de cumprir obrigação acessória que lhe incumbia, sendo deveras injusto atribuir penalidade a pessoa diversa da que cometeu a infração, pois é certo que esta não agiu contra os ditames legais, concluindo que apenas o infrator deve sofrer a penalidade, jamais um terceiro, motivo pelo qual solicita a improcedência da infração.

A despeito de toda a produção probatória empreendida, informa que a JJF julgou parcialmente procedente a infração, acolhendo o resultado das diligências realizadas.

Argumenta, contudo, que tal decisão merece reforma, pois cabe à fiscalização, com base no art. 142 do CTN, apontar e provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, esgotando todos os meios disponíveis para tal, não sendo possível exigir do contribuinte a prova de inocorrência do mesmo. Nesse sentido, assegura que o preposto fiscal dispunha da possibilidade de compulsar os livros de registro de entrada dos estabelecimentos destinatários, para confirmação do ingresso efetivos das mercadorias na ZFM.

Não tendo feito tal investigação, entende que a autuação foi feita a partir de presunções, o que somente se admite com autorização legal, o que não corre no presente caso.

Registra que, na condição de remetente das mercadorias, nem sequer poderia ser apenada pela falta de cumprimento de obrigação acessória atribuída, pela legislação, ao transportador.

Requer que seja decretada a improcedência da Infração 10.

Quanto à Infração 12, diz que a cobrança dos débitos em questão não merece prosperar, visto que o dispositivo regulamentar no qual se funda tal exigência fiscal pretende estender o conceito de despesas aduaneiras para a armazenagem, o que não tem fundamento, diante do fato de, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, que dispôs sobre as normas gerais que disciplinam o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes e Telecomunicação – ICMS, a base de cálculo do aludido imposto na importação de mercadorias deve ser composta, dentre outras parcelas, pelas despesas aduaneiras, como se pode ver da leitura do seu art. 13, inciso V.

Apesar de determinar a inclusão de tais despesas na base de cálculo do ICMS, alega que o aludido dispositivo legal não define o conceito dessa expressão, tendo silenciado sobre o seu alcance, trazendo ensinamento doutrinário sobre o sentido da palavra “aduaneira”, para concluir que, deste modo, a expressão “despesas aduaneiras” deve traduzir o montante das despesas pagas à própria aduana, na importação de mercadorias, e nesta perspectiva, impende diferenciar despesas aduaneiras de despesas portuárias, dentre as quais se inserem os gastos incorridos com armazenagem; estas são gênero, ao passo que aquelas são espécie, ou seja, toda despesa aduaneira é despesa portuária, mas nem toda despesa portuária é despesa aduaneira.

Analisando as etapas do processo de importação, destaca que, após o descarregamento das mercadorias no porto, ao que se segue o transporte interno e arrumação no local onde permanecerão até serem desembarçadas, torna-se necessário realizar sua armazenagem até que venham a ser retiradas do porto por quem de direito, e os serviços de armazenagem, de que trata a infração em voga, foram contratados de empresas privadas, que administram os chamados armazéns alfandegados, o que deixa evidenciado o seu caráter não tributário.

Sendo assim, entende ser forçosa a conclusão de que as despesas com armazenagem não podem ser incluídas no rol de despesas aduaneiras, uma vez que as únicas despesas portuárias, que também podem ser configuradas como aduaneiras, são os tributos recolhidos à aduana, e em que pese haver a Lei Complementar determinado a inclusão na base de cálculo do ICMS Importação apenas das despesas de caráter aduaneiro, o poder executivo do Estado da Bahia editou o Decreto nº 6.284/97 (Regulamento do ICMS), onde houve por bem incluir, na base de cálculo do ICMS Importação, além das despesas aduaneiras, outras despesas de caráter eminentemente portuário, conforme é visto no seu artigo 58, transcrito.

Observa que ao pretender incluir dentre as despesas aduaneiras os gastos incorridos com armazenagem, extrapolou o poder executivo baiano a sua função regulamentar, e, de tal forma, o artigo 58, I, “e” do RICMS/BA vai de encontro às prescrições do artigo 97, II, § 1º do CTN, trazido em sua totalidade.

Argumenta que, se a lei federal não deixou claro quais os elementos que integram o rol das chamadas despesas aduaneiras, não poderia o executivo baiano incluir na base de cálculo do tributo elementos que não são pagos à repartição fazendária, ou seja, que não possuem a estrita natureza de despesa aduaneira, tornando o imposto mais oneroso, e assim sendo, diante da ausência de definição expressa, na Lei Complementar nº 87/96, do que sejam as despesas aduaneiras a que se refere o seu art. 13, a busca do seu exato sentido deve ser investigada na semântica da palavra, como acima visto.

Nesta linha de raciocínio, destaca o entendimento da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que, debruçando-se sobre a análise do alcance da expressão “despesas aduaneiras”, assim se manifestou nas respostas às Consultas 227/93 e 032/94, trazidas em trechos, destacando, ainda, decisão emanada do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 77.694/BA que, analisou especificamente a legislação tributária baiana, bem como outras decisões.

Abordando as infrações 13 e 14, informa os procedimentos adotados pelo autuante, para cada ano fiscalizado, explicando que, apesar dos pequenos ajustes promovidos pelo Autuante em seu demonstrativo fiscal, a JJF manteve grande parte do débito lançado. Assegura, todavia, que não há que se falar em omissão na sua movimentação de estoques, conforme passa a demonstrar.

Passa a analisar a movimentação de cada produto por exercício, partindo inicialmente do ano de 2006.

Quanto ao POLIETILENO nesse exercício, destaca que o Autuante apurou uma omissão de saídas no montante de 2.957,33 toneladas, conforme quadro que acosta à folha 1438. Alega, contudo, que tal conclusão não merece prosperar, pois tal diferença decorre de incertezas de medição que, se tivessem sido computadas pela fiscalização, anulariam completamente o valor exigido.

Explica que, conforme apurado pelo próprio autuante, no exercício de 2006, a Autuada comercializou (leia-se: vendas e outras saídas) 224.274,53 toneladas de polietileno, as quais foram remetidas para os seus destinatários através de transporte rodoviário de cargas. Sucede que, em face do meio de transporte utilizado, explica que a quantidade de polietileno constante nas notas fiscais de saída emitidas variava em razão das incertezas decorrentes dos aparelhos de medição utilizados para fins de pesagem das quantidades de mercadorias transportadas nos caminhões por meio dos quais era feito o seu deslocamento entre o estabelecimento da Autuada até os seus adquirentes.

Assim, a pesagem da quantidade carregada no caminhão, que servia de base para a emissão das notas fiscais de saída, somente era feita após o veículo estar cheio, através de balança rodoviária instalada no pátio das suas instalações, sendo a balança rodoviária, entretanto, um instrumento de medição muito menos preciso que os demais, admitindo um grau de incerteza normal correspondente a até 5% para mais ou para menos, das quantidades transportadas.

Como se trata de um instrumento de medição muito comum nos postos fiscais de fronteira, explica que existe inclusive normatização acerca dos percentuais admissíveis de variação das pesagens efetuadas por balanças rodoviárias, conforme Lei Federal nº 7.048/85 (transcrita nos dois artigos iniciais), que permite a tolerância de 5% na pesagem de carga em veículos de transporte.

Afirma que a lei é clara ao definir que somente pode haver autuação se a pesagem dos veículos na balança rodoviária apontar diferença superior aos 5% nela previstos, e nesse contexto, não se pode pretender, no caso em apreço, que as balanças rodoviárias que efetuaram a pesagem do polietileno comercializado, via transporte rodoviário de cargas, seja 100% precisa, isto é, que a quantidade medida, que serve de base para a emissão das notas fiscais de saída, corresponda exatamente àquela efetivamente transportada através dos caminhões.

Portanto, em vista de tal incerteza, entende ser totalmente plausível que a saída real do produto do estoque da Impugnante seja maior do que a saída aferida pelo referido instrumento de medição, em até 5%, já que estas são apuradas através de balança rodoviária, e como, no caso em apreço, foi dada saída a um montante de 224.274,53 toneladas de Polietileno no período

fiscalizado, quantidade esta que corresponde àquela indicada nas Notas Fiscais de Saída emitidas com base na medição dos caminhões. Alega, porém, que estaria autorizada a considerar como normais as diferenças de estoque equivalentes a até 11.213,73 toneladas (5% do total das saídas).

Considerando que, após o ajuste proposto pela Autuada, remanesceu uma diferença de estoque na ordem de 2.957,33 toneladas de polietileno, o que equivale a apenas 1,32% do total das saídas ocorridas em 2006 – percentual bastante inferior ao legalmente admitido, diz que outra não pode ser a conclusão senão a de que resta totalmente insubsistente a diferença de estoque ora combatida.

Argumenta que, promovendo o ajuste, nas saídas, da ordem de 1,32% - representativo da quantidade de mercadorias que efetivamente saíram do seu estabelecimento e que não restou refletido nas notas fiscais de saídas por imprecisão da balança rodoviária, resta totalmente elidida a diferença de estoque apontada pela fiscalização, como se pode ver do quadro demonstrativo que acosta à folha 1441.

Conclui que, pelo que se vê, pois, no ano de 2006, não existe diferença alguma de estoque de Polietileno, pelo que não há que se cogitar em omissão de saídas, como equivocadamente entendeu o Autuante.

No que diz respeito ao ISOPENTANO, acosta quadro demonstrativo à folha 1441, explicando que a fiscalização apurou uma omissão de saídas de 87,58 toneladas, em 2006. Alega, todavia, que, tal como ocorrido com o polietileno, grande parcela da diferença de estoque apurada pela fiscalização decorre das incertezas de medição que, se tivessem sido computadas pelo preposto fiscal, afastariam quase que na sua integralidade a citada diferença de estoque, pois tratando-se de um insumo utilizado no seu processo produtivo, o isopentano é adquirido pela Autuada junto aos seus fornecedores por meio de transporte rodoviário de cargas, sendo a pesagem da quantidade carregada no caminhão a referência para emissão da respectiva nota fiscal de saída do fornecedor.

Reitera, como já mencionado, que a balança rodoviária é um instrumento de medição que possui um grau de incerteza normal de até 5%, para mais ou para menos, das quantidades transportadas, sendo totalmente plausível que a entrada real do produto no estoque da Impugnante seja menor do que a saída mensurada pelo estabelecimento remetente, e com base na qual é emitida a NF de Saída, em até 5%, já que esta é aferida através de balança rodoviária.

Nesse contexto, explica que, aplicando-se o percentual previsto na legislação de regência da matéria (5%) sobre as 1.232,61 toneladas de Isopentano adquiridas no período fiscalizado, reduz-se drasticamente a diferença de estoque identificada pela fiscalização, ora combatida. Acosta quadro explicativo à folha 1442, demonstrando que a diferença, na hipótese acima, de 25,95 toneladas.

No que tange à parcela remanescente da omissão apurada após o necessário ajuste referente à imprecisão dos instrumentos de medição, afirma estar convicta de que não violou a legislação de regência do ICMS, pelo que permanece envidando esforços para identificar a origem de tal divergência.

Para o ano de 2007, com relação ao Hexeno-1, acosta quadro à folha 1443, demonstrando que preposto fiscal, no exercício de 2007, apurou omissão de saídas de 1.445,20 toneladas. Alega, todavia, que a diferença apurada decorre de escusáveis erros incorridos pelo preposto fiscal, consistentes na desconsideração de 04 notas fiscais de devolução de mercadoria, bem como do ajuste de estoque realizado nos meses de outubro e novembro de 2007.

Explica que, analisando-se o levantamento realizado pela fiscalização, é possível verificar que o montante relativo à variável “Entradas” não contabilizou o ingresso de 112 toneladas, recebidas em transferência do estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Sul, conforme quadro explicativo que acosta à folha 1443.

Registra que, tendo colacionado aos autos cópias das referidas NF's, o próprio autuante manifestou concordância, tendo acolhido o pleito impugnatório neste ponto. Critica, porém, o fato de a autoridade fiscal não ter levado em consideração os demais pontos, o que acabou

acarretando a majoração do valor originalmente apurado.

Explica que, conforme se infere dos relatórios de estoques extraídos do sistema da empresa (Doc 16 da impugnação), verifica-se que realizou, no mês de outubro/2007, um ajuste de 835,75 toneladas no seu estoque a título de consumo, tendo adotado o mesmo procedimento no mês subsequente na ordem de 741,67 toneladas, observando, ainda, que não foi considerada a “devolução” de consumo na ordem de 20 toneladas, ocorrida no mês de janeiro/2007 (Doc 17 da impugnação).

Explica que, a despeito da robustez dos argumentos e documentos apresentados, o Fiscal Autuante não acolheu as razões defensivas, sob o argumento de que “foram apresentadas apenas cópias de páginas do que seria possivelmente o seu sistema de custos”. Sendo assim, explica que os ajustes realizados resultaram na elevação da omissão apurada.

Assim, no que tange à variável “Consumo”, vê como imperioso o ajuste do valor considerado pela fiscalização, adicionando a ele o montante de 1.557,148 toneladas, conforme tabela que acosta à folha 1445.

Nesse contexto, explica que, realizando os necessários ajustes no levantamento fiscal para não só adicionar 112 toneladas às “entradas” e 1.557,148 toneladas ao “Consumo”, restariam zeradas as omissões apuradas pela fiscalização, conforme tabela que acosta à folha 1445.

Explica que, para sua surpresa, o preposto fiscal, ao analisar a nova documentação apresentada, deixou de considerá-la, sob o argumento de que lhe faltaria o caráter oficial, diferentemente dos livros fiscais, argumentação esta acolhida pela JF.

Ataca, contudo, a Decisão Recorrida, salientando, inicialmente, que os documentos trazidos ao processo não são planilhas internas, sem vinculação a livros ou documentos fiscais e contábeis, mas representam registros contábeis, nos quais foram escriturados os ajustes apontados pela Recorrente.

Alega que não é possível, à autoridade fazendária reduzir os meios de prova admissíveis, sobretudo quando se trata de razões das contas contábeis, extraídos do Livro Razão da Cia, legalmente exigido pelo Regulamento do Imposto de Renda, cujo art. 259 transcreve.

Alega, ademais, que não se pode olvidar que os ajustes de inventário são realizados periodicamente em todas as unidades da empresa de modo a verificar e sanar possíveis erros de medição, ou mesmo perda de material ou deterioração, dentre outros motivos operacionais.

Quanto à movimentação do POLIPROPILENO, no exercício de 2007, explica, mediante quadro acostado à folha 1448, que a fiscalização apurou omissão de saídas de 18,92 toneladas. Alega, contudo, que tal resultado não condiz com a realidade fática, vez que, relativamente ao “Consumo”, o preposto fiscal considerou que não houve movimentação a este título no período em voga, e ademais, conforme anteriormente informado, o preposto fiscal expressamente informou que “os valores de produção e consumo foram fornecidos pelo contribuinte na forma de planilhas eletrônicas”.

Afirma que, do exame do relatório de consumo do polipropileno, referente ao ano de 2007 (doc 18 da impugnação), outrora fornecido para o preposto fiscal, constatou que, em relação ao Polipropileno, houve um consumo de 51,00 toneladas, as quais não foram consideradas pela fiscalização, em face do que, computando-se as quantidades de polipropileno consumidas no seu estabelecimento, tem-se a inversão do resultado apurado para omissão de entrada para 32,08 toneladas, conforme quadro que acosta à folha 1448.

Em vista do resultado decorrente do ajuste efetuado, poderia se supor que teriam ocorrido, desta vez, não mais omissões de saídas, mas omissões de entradas no ano de 2007, na ordem de 32,08 toneladas de Polipropileno, o que atribui a incertezas de medição que, se tivessem sido computadas pela fiscalização, anulariam completamente a citada diferença de estoque.

Nesse contexto, aplicando-se o percentual de 2,22%, ou seja, menos da metade do percentual previsto na legislação, sobre as 1.447,65 toneladas de Polipropileno adquiridas no período

fiscalizado, conclui que também se anula totalmente a diferença de estoque identificada pela fiscalização, ora combatida.

Desta forma, conclui que, no ano de 2007, não existiria diferença alguma de estoque de Polipropileno, pelo que não há que se cogitar em diferença de estoque, como equivocadamente entendeu o autuante.

No ano de 2008, acosta quadro à folha 1450, demonstrando que a fiscalização apurou omissão de saídas de POLIETILENO (no montante de 1.580,21 toneladas), de POLIPROPILENO (no montante de 17,39 toneladas) e de ISOPENTANO (no montante de 25,02 toneladas). Registra que também foi apurada omissão de entradas de HEXENO-1 (no montante de 973,19 toneladas, tendo, contudo, prevalecido a omissão de saídas por ser a diferença de maior valor.

Explica que, tendo sido lançado o imposto sobre as omissões de saídas, apresentou a competente defesa administrativa, em face da qual o valor exigido reduziu-se de R\$969.607,04 para R\$51.161,68, em face do que passou a prevalecer a omissão de entradas, originalmente apurada, no montante de R\$827.212,35. Explica que, nesse sentido, decidiu a JJF julgar a infração procedente em parte.

Alega, todavia, que a exigência fiscal relativa à omissão de entradas não pode ser exigida, já que não foi devidamente capitulada na peça acusatória, muito menos foi efetuado lançamento em decorrência de omissões de entrada. Conclui, portanto, que, não tendo havido lançamento de omissões de entradas, não pode subsistir tal exigência. Assevera que tal tese encontra guarida na jurisprudência desse Conselho de Fazenda, conforme Acórdão JJF nº 0108-02/11, cujo trecho reproduz à folha 1453.

Entende que, caso a fiscalização deseje exigir o imposto apurado a esse título, faz-se necessário que promova novo lançamento. Requer, assim, que seja decretada a nulidade da presente exigência fiscal. Caso esse não seja o entendimento desta Corte, requer, alternativamente, que seja reaberto o prazo de defesa, com vista a que possa exercer, de forma plena, o seu direito de defesa.

Finalmente, quanto à infração 15, explica que foram apuradas omissões de entrada no ano de 2009 referente ao produto Polipropileno, no montante de 345,38 toneladas, conforme quadro resumo que acosta à folha 1454.

Garante que, tal como em relação à diferença supostamente apurada pelo fisco no exercício de 2007, grande parcela das omissões ora combatidas decorre das incertezas de medição, as quais, acaso tivessem sido levadas em consideração pelo autuante, teriam o conduzido para um resultado sensivelmente diferente.

Explica que, aplicando-se o percentual de 5% legalmente previsto sobre as 3.217,98 toneladas de Polipropileno adquiridas pela Impugnante no período fiscalizado, reduz-se consideravelmente a omissão apurada pelo preposto fiscal, para o montante de 184,48 toneladas, conforme quadro que acosta à folha 1454.

No que se refere à parcela remanescente da omissão supra apontada, assegura estar convicta da lisura dos procedimentos por si adotados, em relação à movimentação dos estoques do produto em voga, garantindo prosseguir buscando identificar as razões que elidam por completo as diferenças apontadas pela fiscalização.

Finaliza requerendo que seja dado total provimento ao recurso voluntário, julgando parcialmente improcedente o Auto de Infração pelas razões expostas, com a consequente reforma da decisão recorrida e afastamento das exigências consubstanciadas nas infrações 01, 02, 09, 10, 12, 13, 14, e 15. Requer, ainda, a realização de diligência para constatação dos fatos aqui alegados.

Às folhas 1595/1596, a 2ª CJF, considerando a complexidade que envolve as operações da Braskem S/A, um dos suportes de receita do Estado da Bahia e, portanto, a necessidade de que lhe seja concedido um tempo razoável para analisar as omissões de entrada apuradas, que sequer foram objeto da exigência fiscal originariamente, deliberou, tendo em vista a busca da verdade material, por baixar o presente processo em diligência, com vistas a que a inspetoria de origem

adotasse as seguintes providências: 1) Intimar o sujeito passivo para que se manifeste, especificamente, em relação às omissões de entrada apuradas, no exercício de 2008, concedendo-lhe um prazo de sessenta dias para apresentar as justificativas que julgar pertinentes, a exemplo do que fizera em relação às omissões de saídas lançadas originalmente; 2) Caso o contribuinte apresente as justificativas citadas, encaminhar o processo para que o autuante preste uma nova informação fiscal, alterando, no que couber, o demonstrativo de débito remanescente.

Às folhas 1602/1615, tendo sido intimada, a empresa Recorrente apresentou manifestação, aduzindo o que segue.

Ressalta que, em que pese a 2ª CJF tenha concedido o prazo de sessenta dias para que a Recorrente pudesse apresentar as justificativas tendentes a elidir a nova acusação, tal concessão, por si só, não corrige nem convalida o errôneo procedimento adotado pela fiscalização, que restou indevidamente ratificado pela JJF.

Argumenta que não houve, na descrição da Infração 13, qualquer menção à ocorrência de omissões de entrada de mercadorias no estabelecimento da Recorrente, tendo sido capitulada, apenas e tão somente, as omissões de saída. Ainda que se pretendesse cobrar o imposto referido por meio de novo lançamento, garante não ser mais possível devido ao fato de que se operou a decadência do direito da Fazenda Estadual de lançar.

Caso não acolhidas as suas razões, passa a justificar as diferenças de omissões de entrada, apontadas, conforme adiante.

Explica que a fiscalização apurou omissões de entrada de HEXENO-1 (no montante de 973,19 tonelada. Atribui tal resultado à desconsideração da Nota Fiscal nº 174043, relativa à entrada de 946,76 toneladas de Hexeno-1, recebidas em transferência e, ainda à apuração equivocada do valor médio das entradas, em 2008, de Hexeno-1, no estabelecimento da Recorrente.

Explica que o levantamento fiscal contabilizou um total de entradas no montante de 3.613,77 toneladas, tendo deixado de registrar a NF de entrada nº 174043, emitida em 31/10/2008, cuja operação foi classificada no CFOP 6152. Informa que está providenciando a localização do documento fiscal citado, para subsequente juntada aos autos.

Aponta, por outro lado, que o preposto fiscal considerou o valor de R\$5.000,00, a título de custo unitário médio, nas aquisições de Hexeno-1, no período de 2008. Argumenta, contudo, que, levando-se em conta o anexo ao AI, denominado “Entradas 2006 a 2009”, observa que o custo total das 3.613,77 toneladas de Hexeno-1 alcançou o montante de R\$13.058.966,95, o que levaria a um custo unitário médio de 3.613,67, inferior, portanto, ao apurado pelo preposto fiscal.

Explica, ainda, que adicionando os valores associados à NF 174.043, aumenta-se a aquisição total para 4.506,53 toneladas, com um custo médio de R\$3.619,14, ainda bem inferior ao considerado pela fiscalização (R\$5.000,00), cuja forma de cálculo alega desconhecer.

Assim considerando os ajustes indicados no levantamento fiscal, alega que a omissão apontada restará reduzida significativamente. No entanto, assegura que as pequenas diferenças remanescentes decorrem de incertezas na medição que, se computadas, elidiriam completamente o lançamento.

Explica que adquiriu 4.560,53 toneladas de Hexeno-1, recebidas através de transporte rodoviário de cargas, no qual a quantidade de Hexeno-1, constante das NF de saída emitidas variava em razão das incertezas decorrentes dos aparelhos de medição utilizados para fins de pesagem. Com efeito, explica que a pesagem somente era feita após o veículo se encontrar carregado, através das balanças rodoviárias, instrumento cuja precisão é menor que os demais, gerando um grau de incerteza normal, correspondente a mais ou menos 5% na pesagem da carga.

Volta a transcrever a Lei Federal nº 7.048/85 que permite a tolerância de 5% para caracterização da infração nas estradas. Repisa os argumentos já deduzidos quando da apresentação de sua petição recursal.

Às folhas 1624/1626, o Autuante presta nova informação fiscal, aduzindo o que segue.

Quanto a alegada impossibilidade de que se venha a exigir as diferenças relativas às omissões de

entrada, argumenta que tais quantias encontravam-se consignadas no lançamento original, tendo, o Sujeito Passivo, podido se manifestar a respeito, elidindo os valores citados, pois sabia da existência das omissões de entradas.

Quanto às diferenças de estoques, afirma que a empresa limitou-se a alegar que boa parte da diferença deveu-se a uma suposta entrada por transferência de 946,76 toneladas, respaldada pela NF 174043, emitida em 31/10/2008, sem qualquer comprovação de tal fato.

Quanto ao alegado equívoco na indicação do custo médio unitário de Hexeno-1, afirma não ter fundamento, pois o valor de R\$5.000,00, utilizado, foi extraído do Livro Registro de Inventário do Contribuinte, conforme folha 172 do PAF.

Às folhas 1634/1649, o Sujeito Passivo volta a se manifestar, aduzindo o que segue.

Informa que, embora não tenha logrado êxito em apresentar o documento fiscal nº 174043 aludido, é certo que sua alegação pode ser confirmada por meio de detida análise de sua contabilidade. Nesse sentido, apresenta tela do Sistema SAP (à folha 1642) que aponta, entre outras informações: a saída de 946.760 Kg de Hexeno-1 da unidade localizada no Rio Grande do Sul e a correspondente entrada no estabelecimento localizado na Bahia.

Ademais, colaciona também, à folha 1642, demonstrativo extraído da sua contabilidade (doc 2) relativo ao mês de outubro de 2008, que evidencia a entrada, por transferência de estoque, da quantidade de mercadorias alegada.

Registra que a NF citada foi devidamente contabilizada pelo estabelecimento remetente, nos arquivos magnéticos próprios, e transmitidos no SINTEGRA, então vigente. Apresenta tela do Sistema SEFAZ/BA, à folha 1643, para respaldar as suas alegações. Apresenta, ainda, à folha 1644, espelho da contabilidade do remetente, buscando comprovar o quanto alega.

Contesta a possibilidade de se usar o custo médio unitário com base no Livro Registro de Entradas, pois se tratando de mercadorias fungíveis não há como se afirmar, com exatidão, que determinada alienação foi oriunda, especificamente, daquela quantidade adquirida por meio de dada nota fiscal. Argumenta que é possível que seu estoque, de dezembro de 2008, possua quantidade de Hexeno-1, adquiridas tanto em 2008, quanto nos anos anteriores.

Defende que, por uma questão de coerência, a fiscalização deveria, então, considerar apenas a única nota fiscal de aquisição de novembro de 2008, nº 1416, cujo custo unitário foi de R\$3.068,83.

Ainda assim, entende que a pequena diferença remanescente não merece prosperar pelas incertezas nos aparelhos de medição, conforme já explicitara em sua primeira manifestação. Reitera os pedidos contidos na sua peça recursal.

Às folhas 1663/1664, o Autuante reitera os termos de sua última informação fiscal.

VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 4ª JJF (Acórdão Nº 0175-04/16) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$6.184.028,98 para o montante de R\$5.024.014,38, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada à decretação da procedência parcial das exigências contidas nas infrações 9, 10, 12 e 13, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 9, a acusação fiscal descreve a conduta como “*Deixou de recolher ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza de operação de exportação, sem comprovação de efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação. ...*”. O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, tendo acostado Declarações de Despacho de Exportações (DDE's) e Registros de Exportações (RE's), conforme Doc's 03, 04 e 05 de sua impugnação.

Em sua informação fiscal, O Autuante acolhe parcialmente as comprovações apresentadas pelo Contribuinte. Baixado o feito em diligência, à Astec, e posteriormente, à Gerência Especializada em Comércio Exterior, houve sucessivas reduções dos valores lançados, acolhendo-se parte das alegações do Sujeito Passivo.

Ao final, a 4ª JJF julgou procedente em parte esta infração, acolhendo o resultado das diligências realizadas.

Examinando os autos, é possível notar que a redução do valor lançado neste item decorreu da comprovação, por parte do Contribuinte, de uma parcela das exportações indicadas nas notas fiscais autuadas. Vejo que o julgador de piso cercou-se de todos os cuidados que o caso requer, tendo requerido o exame, da documentação acostada pela empresa, ao Autuante, ao preposto da Astec e à Gerência especializada, a qual fez acostar cópias das telas do Sistema Siscomex, evidenciando o registro de parte das operações autuadas, a despeito do equívoco na informação do CNPJ de alguns documentos. Fez-se, ademais, o exame dos demais elementos das operações, com vistas a certificar-se de que as RE's apresentadas guardavam vinculação com as operações alegadas.

Entendo, por conseguinte, que a decisão de piso se revelou acertada, estando estribada no exame dos documentos fiscais apresentados pelo Contribuinte, efetivado pelo Autuante e por outros auditores estranhos ao feito, não merecendo reparo.

Quanto à Infração 10, a conduta autuada foi descrita como *“Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. ...”*. A redução do valor lançado decorreu da exclusão das notas fiscais complementares de preço, relativas a documentos originários cujos ingressos na ZFM se encontram comprovado.

Examinando os autos, noto que a exclusão dos documentos fiscais referidos decorreu de diligência solicitada à Astec, na qual foi feito o exame e a constatação da situação alegada pelo Contribuinte. A Decisão Recorrida acolheu, acertadamente, o resultado da diligência citada, não merecendo reparo neste ponto.

Quanto à Infração 12, foi assim descrita no auto de infração: *“Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. ...”*. A redução do valor lançado decorreu do acolhimento, por parte do Autuante, da alegação defensiva relativa aos dias em que a mercadoria permaneceu na armazenagem. A 4ª JJF acolheu a informação fiscal e reduziu o montante exigido.

Noto que a redução do valor lançado contou com a concordância do Autuante, o qual se convenceu das alegações empresariais, após o exame das provas acostadas aos autos. A decisão recorrida encontra-se, assim, devidamente ampara pelas provas produzidas no processo, as quais foram submetidas ao preposto fiscal, não merecendo reparo neste ponto.

Quanto à Infração 13, trata-se de *“Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. ...”*.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo deduzido alegações diversas. Após as diligências realizadas no processo, a JJF acolheu a informação fiscal produzida pela Autoridade Fiscal, tendo reduzido o valor lançado com base nas planilhas refeitas pelo Autuante, acostadas às folhas 911/912.

Como se vê, trata-se de matéria eminentemente fática, tendo o Acórdão Recorrido se estribado no exame dos documentos fiscais perpetrado pelo Autuante, não merecendo qualquer reparo.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário, a Recorrente ataca as infrações 1, 2, 9, 10, 12, 13, 14 e 15, sendo este o objeto do presente recurso.

As infrações 1 e 2 decorrem de um fato único, qual seja, as aquisições de materiais de uso/consumo, o que autoriza que sejam tratadas conjuntamente, acompanhando o mesmo tratamento dispensado pela peça recursal.

A Infração 1 foi descrita como *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. ...”*. Já a Infração 02 foi assim descrita: *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ...”*. A descrição dos fatos aponta que *“materiais anti corrosivos, biocidas ou dispersantes utilizados no tratamento da água de refrigeração, materiais usados na queima – com o fito de reduzir o impacto ambiental – de gases indesejáveis ao processo produtivo e despejados na atmosfera, óleos de selagem de equipamentos do processo, variadas peças de reposição, gases consumidos em cromatógrafos para análise de composição química, produto usado em sistema de desativação de catalisador em situações anormais de processo, tambores que acondicionam resíduos industriais e alguns outros produtos químicos que são típicos materiais de uso e consumo”*.

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento alegando que se trata de produtos intermediários consumidos em seu processo produtivo, aduzindo argumentos especificamente em relação ao “monóxido de carbono – CO”, ao “GLP e aos “insumos utilizados no sistema de água de resfriamento”. Passo ao exame de cada um dos itens especificados, conforme adiante.

Quanto aos itens utilizados no sistema de água de resfriamento, o Sujeito Passivo apresentou relação detalhada à folha 265 do processo, na qual descreve os seguintes materiais: “Hipoclorito de sódio, Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), Dispersante, Biodispersante, Dianodic, Spectrus, Carvão Antracido Granulometria, Areia Lavada Granulometria, Flogard MS6222, Ácido Sulfúrico, Biocida Não Oxidante 7330 NR.11R e Algicida Nalco.

Examinando o Laudo do IPT, acostado às folhas 1536/1589, é possível constatar que o Sistema de Água de Resfriamento tem a função de resfriar as correntes de água utilizadas nos trocadores de calor, conforme se encontra descrito no Item “3.2.23” do relatório citado (folhas 173/175).

A leitura do documento referido evidencia que tais produtos são utilizados para evitar a corrosão dos equipamentos por onde circula a água, conforme trecho abaixo destacado.

*“A água clarificada entra em contato com diversos produtos durante o processo produtivo. Para que o produto final seja obtido, é necessário que a água clarificada atenda às especificações técnicas exigidas, devendo ser aplicados vários aditivos, a exemplo dos **inibidores de corrosão, os quais são dosados frequentemente a fim de prevenir corrosão nos sistemas de refrigeração. Caso não sejam utilizados, a água pode promover a corrosão das partes internas e, portanto, ficar contaminada pelos resíduos da corrosão, podendo interferir na integridade das operações com possível perda de suas especificações técnicas. Outro exemplo de aditivo são os dispersantes, que são produtos utilizados para eliminar microorganismos, como algas e bactérias ferruginosas, que reagem com partes do metal provocando corrosão (grifos acrescidos) e formação de lamas altamente destrutivas ao processo.**”*

Como se pode ver, a partir da leitura de trecho do laudo reproduzido acima, tais mercadorias não têm qualquer contato com o produto fabricado pela Recorrente, pois são aplicadas na água utilizada nas torres de refrigeração, com a finalidade, única e exclusivamente, de proteger os equipamentos da corrosão causada pelos microorganismos lá presentes. Não integram, portanto, o processo, nem são consumidos diretamente pelo contato, que sequer existe, já que a sua finalidade é outra, qual seja, elevar a vida útil dos equipamentos utilizados na torre de refrigeração.

Não tendo afetação ao processo produtivo, não é possível falar-se em *“emprego no processo de industrialização”*, conforme exige o art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, conforme abaixo.

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

...

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fósfil;

...

Esse é o entendimento predominante no âmbito do Consef, conforme se pode constatar pela leitura de trecho da ementa do Acórdão CJF Nº 0355-11/13, da 1ª CJF, conforme abaixo.

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Diligência fiscal comprova que os materiais objeto da autuação são utilizados na proteção de ativos (inibidor de corrosão, bactericidas, anti-incrustadores, sequestrantes de ferro, inertização, fluídos, cimento) que não entram em contato com o produto final ou de uso ou consumo do estabelecimento (solventes utilizados para limpeza de dutos e tanques, disjuntores elétricos, acetileno, gás freon para ar condicionado), bem como de bens ferramentais (manômetros), além de desemulsificantes, que apesar de entrar em contato direto com o petróleo (separa água do óleo) em seguida é retirado da água no tratamento para reaproveitamento, sendo vedada a utilização de crédito fiscal. Infração mantida (grifos acrescidos). ...”

A 2ª CJF tem entendimento nessa mesma linha, conforme trecho de ementa do Acórdão CJF Nº 0297-12/17

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Embora o impugnante tenha feito longa explanação acerca da distinção entre matéria prima, produtos intermediários e de consumo, este Conselho tem uma posição nitidamente firmada em farta jurisprudência quanto à utilização de materiais como biocidas e dispersantes, que evitam a proliferação de bactérias, inibidores de corrosão, que tem função de prolongar a vida útil dos equipamentos, e não fazendo parte efetiva da produção, não podem ser acatados como matérias primas ou sequer como produtos intermediários (grifo acrescido). ...”

Assim, não acolho as alegações recursais relativas às aquisições de mercadorias destinadas ao tratamento de água utilizada nas torres de resfriamento.

Quanto à mercadoria GLP, o Sujeito Passivo informa que “os gases não úteis ao sistema, pequenas perdas por escape, bem como gases inflamáveis, nocivos à saúde humana e ao meio ambiente, são enviados ao flare, que é uma chaminé, situada na planta fabril, onde é realizada a sua combustão, mediante emprego do GLP”.

Percebe-se, pela descrição acima, que o GLP é utilizado no descarte de gases não úteis ao sistema. Ou seja, é uma despesa incorrida não para industrializar mercadorias, mas para descartar resíduos, equiparando-se a uma despesa ligada ao tratamento de resíduos, não guardando qualquer propósito com a obtenção de um novo produto.

Não tendo afetação à obtenção de um novo produto, não deve propiciar o direito ao crédito.

Esse é o entendimento já consolidado desta 2ª CJF, que proferiu decisão Acórdão 0073-12/16, cujo trecho reproduzo abaixo.

“O GLP (gás liquefeito de petróleo) é empregado como combustível para queima de gases residuais do processo fabril no incinerador “flare”, visando posterior descarte no meio ambiente. Não faz parte nem íntegra as cadeias de produção, assim como anticorrosivos, dispersantes, anticlorificantes, biocidas e similares (utilizados na água de resfriamento).”

Nessa mesma linha, é o Acórdão 0297-12/17.

A 1ª CJF possui jurisprudência nesse mesmo sentido, conforme acórdãos 0264-11/16 e 0338-11/17.

Assim, não acolho as alegações recursais relativas às aquisições de “GLP”.

Quanto ao Monóxido de Carbono, o laudo do IPT descreve a sua função, à folha 1588, da forma abaixo.

“Gás empregado no processo para ‘apagamento’ da reação de polimerização no reator, permitindo descarga e retomada do processo com produção de produto diferente do que está em produção, através da troca do sistema catalítico. É responsável ainda pelo sistema de controle da reação, sendo empregado quando ocorre elevação de temperatura do leito ou redução na vazão de gás de reciclo. Por tratar-se de produto gasoso, uma vez utilizado, não é possível sua separação, sendo então, consumido integralmente no reator de polimerização.”

Diferentemente dos insumos utilizados no processo produtivo, tal substância presta-se a interromper o ciclo de produção e posterior descarga do material “apagado”. Não se dirige à fabricação de um novo produto, mas ao descarte dos insumos ainda em processo. Não tendo o propósito de fabricar novos produtos, não pode, por óbvio, integrar-se em uma nova etapa do processo, descabendo a apropriação do crédito fiscal respectivo.

Assim, mantenho a decisão recorrida naquilo que se refere às infrações 1 e 2, que ficam mantidas.

Quanto à Infração 9, o lançamento descreve a conduta autuada como “*Deixou de recolher ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza de operação de exportação, sem comprovação de efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação. ...*”. O Sujeito Passivo alega ter comprovado a efetiva exportação das mercadorias contidas nos documentos fiscais objeto do lançamento.

Após sucessivas diligências, a JJF acolheu o resultado da diligência realizada por preposto da gerência especializada em Comércio Exterior, com exceção dos documentos fiscais nº 756, 760, 761 e 142611, as quais não foram excluídos no julgamento de piso.

A Recorrente insiste na referência às Notas Fiscais nºs 140.398 e 140.399, as quais teriam sido devolvidas, tendo acostado cópias dos documentos fiscais nº 1093 e 1094, com fins de comprovar as suas alegações.

O exame das cópias das notas fiscais de devolução citadas, às folhas 1590 e 1591, revela que, efetivamente, o Sujeito Passivo possui razão, pois a emissão de tais documentos evidenciou a efetiva devolução das mercadorias contidas nas notas fiscais autuadas, nº 140.398 e 140.399. Assim, dou provimento parcial ao recurso para excluir, do demonstrativo de débito, as notas fiscais acima, reduzindo o valor da Infração 9 para R\$171.397,40, em conformidade o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
mar/07	
ago/07	
set/07	
jan/08	14.145,04
mar/08	16.409,50
mai/08	
ago/08	
set/08	
dez/08	99.659,40
abr/09	
jun/09	19.773,23
jul/09	
nov/09	21.410,23
dez/09	
TOTAL	171.397,40

Quanto à Infração 10, a conduta descrita foi “*Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. ...*”. O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, alegando que, a despeito da falta de cumprimento da obrigação acessória, atinente ao registro das operações na SUFRAMA, o produto por ela vendido efetivamente ingressou na Zona Franca de Manaus, pelo que faz jus ao benefício da isenção do ICMS. Argumenta que comprovou que as mercadorias remetidas chegaram aos destinatários situados na Zona Franca de Manaus.

Examinando os autos, noto que o Sujeito Passivo desenvolve ampla atividade probatória, tendo acostado vasta documentação mediante a qual pretendeu provar o efetivo ingresso das mercadorias na área incentivada, conforme documentos acostados às folhas 766/848. Dentre as provas acostadas, constam extratos de consultas feitas ao portal da Sefaz/AM (folhas 768/800), extratos de consultas ao Portal de Serviços do SUFRAMA (folhas 801/826), e cópias de lançamentos

da NF no Livro Registro de Entradas do destinatário das mercadorias (folhas 827/840).

À vista de toda essa documentação, o relator originário do processo baixou o feito em diligência à Astec, com vistas a que fosse examinada a documentação e refeito o demonstrativo de débito, solicitação esta que foi cumprida pelo Auditor Ildemar Landim, em 13/03/2015, conforme folhas 1129/1132, acolhendo parte das provas produzidas e reduzindo o débito desta infração para R\$100.182,76, conforme demonstrativo acostado às folhas 1131/1132.

A despeito da atividade processual narrada acima, noto que o novo relator designado não acolheu o resultado da diligência feita pelo preposto da Astec, tendo excluído apenas as notas fiscais relativas a complemento de preço e mantido as demais, ao fundamento de que o único meio de prova admitido pela legislação seria a declaração do SUFRAMA ou da SEFAZ/AM, conforme se lê abaixo.

“Dessa forma, na forma do Convênio acima mencionado, bem como da norma regulamentar baiana, se estabelece que a entrada das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, deve ser comprovada, sendo este internamento composto de duas fases (cláusula 2ª): ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas, e formalização do internamento.

A partir de tal comando, óbvio se torna que, para o legislador, estas duas atividades se complementam e devem ocorrer de forma completa. Assim, por exemplo, não basta apenas o ingresso, mas é necessária, de igual forma, e conforme já visto linhas acima, a formalização do internamento, a ser feita pela SUFRAMA e Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas que agirão de igual forma, coordenadamente. Afirma, ainda o § 2º da Cláusula 4ª, que não constituirá prova do ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria. E essa foi uma das provas trazidas pela impugnante.”

Em que pese as regras estabelecidas no Convênio ICMS 36/97, pertinentes à formalização do ingresso das mercadorias na ZFM, a jurisprudência desse Conselho de Fazenda já se consolidou, no sentido de que são cabíveis outros meios de prova do ingresso das mercadorias com saídas destinadas àquela região, mormente em face das dificuldades operacionais enfrentadas pela SUFRAMA, que não conseguia atender à demanda para as vistorias físicas previstas na norma convencional aludida, conforme Acórdãos nº 0236/11-16, 0278-11/14, 0236-11/14 e 0131/12-07.

Assim, acolho o demonstrativo de débito apresentado quando do cumprimento da diligência realizada às folhas 1131/1132, reduzindo o valor lançado na Infração 10 para R\$100.182,76, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
mar/07	14.670,87
out/07	31.382,30
dez/07	
jan/08	24.265,53
fev/08	
mar/08	
abr/08	
mai/08	
jun/08	8.943,75
jul/08	9.482,81
ago/08	
set/08	11.437,50
out/08	
nov/08	
dez/08	
mar/09	
nov/09	
TOTAL	100.182,76

Quanto à Infração 12, a conduta autuada foi descrita como *“Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, ...”*. A Recorrente suscita a decadência do direito de lançar os valores relativos às competências de janeiro a novembro de 2006. No mérito

propriamente dito, o Contribuinte se insurge em relação à inclusão das despesas aduaneiras (incorridas até o desembaraço) na base de cálculo do ICMS-Importação.

Quanto à decadência do direito estatal de lançar os valores relativos a janeiro/novembro, noto que assiste razão ao Sujeito Passivo, pois se tratando de pagamento parcial do tributo, a jurisprudência recente deste Conselho de Fazenda vem se firmando no sentido de que se deve aplicar a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, em obediência à orientação expedida pela PGE/PROFIS em seu Incidente de Uniformização 2016.175855-0, cuja “Nota 1” assim dispõe:

“Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. ISO, 9 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas..”

Esse é o entendimento do STJ, manifestado em incidente de Recursos Repetitivos, em acórdão relatado pelo Ministro Luiz Fux, conforme abaixo.

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN (grifo acrescido). APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

...

...

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação (grifo acrescido), revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

...

(REsp 973733 . Ministro LUIZ FUX DJe 18/09/2009 RDTAPET vol. 24 p. 184 Decisão: 12/08/2009).

Ora, considerando que o tipo infracional tratado é “*recolhimento a menor ...*”, é forçoso reconhecer que o prazo decadencial a ser aplicado é aquele previsto no art. 150, § 4º do CTN, o que significa afirmar que, em 14/12/2011, data da ciência do presente lançamento, já havia decaído o direito do Estado da Bahia lançar os valores relativos aos meses de fevereiro, maio, julho e novembro de 2006. Assim, acolho a alegação recursal para excluir os Valores pertinentes a essas competências.

Quanto à correta apuração da base de cálculo na operação de importação, tal matéria se encontra regulada pelo art. 13, inciso V da LC 87/96, cuja alínea “e” aponta no sentido de inclusão das despesas aduaneiras na base de cálculo do imposto estadual, conforme abaixo.

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

...

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;*
- b) imposto de importação;*
- c) imposto sobre produtos industrializados;*
- d) imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;”*

Assim, entendo que assiste razão ao fisco, pois a base de cálculo do ICMS-Importação deve contemplar as despesas aduaneiras, do que se depreende que a infração se encontra caracterizada. Assim, tenho a Infração 12 como parcialmente procedente, no montante de

R\$17.765,72, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
fev/06	
mai/06	
jul/06	
nov/06	
abr/07	1.331,19
jun/07	1.082,98
out/07	1.278,85
abr/08	1.500,12
mai/08	3.518,87
jun/08	3.671,70
jan/09	5.186,31
fev/09	195,70
TOTAL	17.765,72

Quanto às infrações 13, 14 e 15 decorrem, todas, de um mesmo roteiro de auditoria, qual seja, o levantamento quantitativo de estoques, o que autoriza que o julgamento seja feito de forma conjunta, acompanhando o tratamento dispensado pela peça recursal.

A Infração 13 foi descrita como “*Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. ...*”. Já a Infração 14 descreve a conduta autuada como “*Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. ...*”. A Infração 15 foi descrita como “*Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado. ...*”

Em relação às infrações acima, o Sujeito Passivo opôs argumentos variados. Quanto à Infração 13, alega que a diferença apurada no exercício de 2006 deve-se a incertezas decorrentes dos aparelhos de medição. Refaz a movimentação de estoques do polietileno, promovendo um ajuste nas quantidades saídas, alegando que a diferença de estoques no montante de 2.994,99 toneladas desaparece.

Quanto à diferença de 87,58 toneladas de isopentano, atribui, igualmente, à incerteza dos aparelhos de medição. Procede da mesma forma que o fizera para o polietileno, ajustando as quantidades de saída para mais, o que reduziria a diferença apurada para 25,95 toneladas. Assegura que não violou a legislação, informando que continua envidando esforços no sentido de encontrar explicações para a diferença acima encontrada.

Examinando os autos, é possível notar que a movimentação de estoques levada a termo pela fiscalização apurou omissão de saídas de polietileno no montante de 2.994,99 toneladas, bem como omissão de saídas de isopentano, no montante de 87,58 toneladas, conforme folha 118 do processo. Tais números significam que o estoque físico inventariado pela empresa constatou a existência de uma quantidade de mercadorias inferior àquela que se encontrava contabilizada, o que autoriza a cobrança do imposto correspondente às mercadorias desaparecidas, ressalvada a possibilidade de o Contribuinte apresentar prova em sentido contrário.

Em seu socorro, a Recorrente não colacionou qualquer prova, tendo se limitado a atribuir os números a imprecisões nos aparelhos de medição, argumentação que não pode ser acolhida, pois

a empresa não possui registro do sumiço de quase três mil toneladas de polietileno, bem como de quase noventa toneladas de isopentano.

A tolerância prevista para excesso de peso nas estradas federais, prevista no Código Brasileiro de Trânsito não é argumento que possa elidir o lançamento, pois é norma contida em instrumento estranho à seara tributária, e com teleologia completamente diversa.

Quanto à omissão de entrada apurada para o Hexeno-1, em 2008, no montante de 973,19 toneladas (diferença apurada após a informação fiscal prestada pelo Autuante, à folha 912), o Sujeito Passivo suscita a nulidade dessa exigência ao argumento de que houve mudança no fulcro da autuação. No mérito, atribui a diferença à falta de contabilização de 946,76 toneladas, contidas na nota fiscal de entrada nº 174043, não considerada pela fiscalização. Questiona, ainda, o custo unitário utilizado pela fiscalização.

Quanto à alegação de mudança do fulcro da autuação, é importante ressaltar que a acusação fiscal já continha, na descrição dos fatos, a informação de que havia sido apurada omissão de saídas e de entradas em 2008, elemento que viabilizava a exigência de qualquer uma das duas diferenças, conforme prevê o art. 13, inciso II, alínea “e” da Portaria 445/98, abaixo reproduzido.

“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

...

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saída, caso em que:

...

e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.”

Não merece, portanto, ser acolhida a alegação de nulidade.

Quanto ao mérito, examinando as peças processuais, é possível notar que o custo unitário adotado pelo Autuante se encontra consignado no Livro Registro de Inventário do Contribuinte, quantificando o estoque final de 2008, conforme folha 172 do processo. Ora, tendo extraído tal informação do livro fiscal da Recorrente, entendo que nenhum reparo merece a conduta da fiscalização, pois, salvo prova em contrário, este número espelha a realidade patrimonial da empresa.

Quanto à alegada nota fiscal de entrada não considerada, é indispensável que o sujeito passivo acoste cópia do documento ao processo, para que se possa avaliar a natureza da operação e a sua repercussão na movimentação de estoques da companhia.

Como o Contribuinte não se desincumbiu a contento do seu ônus processual, entendo que sucumbiu às provas acostadas pela fiscalização.

Assim, entendo que a decisão recorrida não merece reparo nesse ponto.

Quanto à Infração 14, a omissão de saídas decorreu de diferenças apuradas de 1.445,20 toneladas de Hexeno-1, bem como de 18,92 toneladas de Polipropileno, no exercício de 2007. A Recorrente atribui tais diferenças a quatro notas fiscais desconsideradas pelo Autuante, bem como à desconsideração dos ajustes de estoques realizados.

Examinando os elementos dos autos, é possível notar que, a despeito do alegado recebimento de mercadorias não computado pela autoridade fiscal, o Sujeito Passivo não acostou qualquer documento que pudesse respaldar as suas alegações, não sendo possível avaliar a veracidade. Ademais, como a infração descreve omissão de saídas (e não de entradas), computar as notas fiscais citadas só faria piorar a situação do Contribuinte, o que é vedado em sede de julgamento. O próprio Autuante já havia contabilizado tais notas fiscais, em sua informação fiscal prestada no julgamento da primeira instância.

Não é possível, igualmente, acolher o procedimento adotado pela empresa de promover “ajustes” na contabilidade de seus estoques, sem que se explique os motivos pelos quais o fez, já que a depender dos motivos existentes, haverá repercussão na esfera tributária, com a exigência do tributo respectivo.

Como o Contribuinte não se desincumbiu do seu ônus processual em fazer prova contrariamente às omissões de saída apuradas, entendo que a Infração 14 restou provada, não merecendo reparo a decisão recorrida.

Quanto à Infração 15, foi apurada omissão de entradas de 345,38 toneladas, conforme folha 121. O Sujeito Passivo atribui tais diferenças a incertezas nos aparelhos de medição, aduzindo as mesmas razões já suscitadas para a Infração 13.

Considerando que a Recorrente não colacionou qualquer prova em apoio às suas alegações, tendo se limitado a atribuir os números a imprecisões nos aparelhos de medição, entendo que esta infração restou caracterizada, não merecendo reparo a decisão recorrida.

Assim, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado para R\$4.588.523,14, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA
1	310.845,54	60%
2	43.466,71	60%
3	4.435,15	60%
4	40.657,00	60%
5	26.487,68	60%
6	286,74	60%
7	19.964,00	60%
8	20.910,34	60%
9	171.397,40	60%
10	100.182,76	60%
11	435.617,38	60%
12	17.765,72	60%
13	2.510.273,57	70%
14	805.414,26	70%
15	86.310,21	70%
TOTAL	4.594.014,46	-

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2 – Recurso Voluntário)

Peço a devida vênia para discordar do i. Relator quanto ao seu posicionamento em relação às Infrações 1 e 2, que decorrem de um fato único, qual seja, as aquisições de materiais de uso/consumo, o que autoriza que sejam tratadas conjuntamente, acompanhando o mesmo tratamento dispensado pela peça recursal.

A descrição dos fatos aponta que “*materiais anti corrosivos, biocidas ou dispersantes utilizados no tratamento da água de refrigeração, materiais usados na queima – com o fito de reduzir o impacto ambiental – de gases indesejáveis ao processo produtivo e despejados na atmosfera, óleos de selagem de equipamentos do processo, variadas peças de reposição, gases consumidos em cromatógrafos para análise de composição química, produto usado em sistema de desativação de catalisador em situações anormais de processo, tambores que acondicionam resíduos industriais e alguns outros produtos químicos que são típicos materiais de uso e consumo*”.

No entender do autuante, do i. Relator todos os produtos relacionados objetos dos presentes lançamentos tratam-se na verdade de produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, bem como é devido o ICMS a título de Diferencial de Alíquotas quando adquiridas de outras Unidades da Federação.

O autuado, que desenvolve atividade produtos petroquímicos, dentre outros materiais, de forma

minuciosa, descreveu a aplicação e a forma que cada um dos materiais relacionados nas infrações é utilizado na empresa, seja na produção, seja no beneficiamento dos produtos. E de acordo com esse detalhamento, não restam dúvidas que alguns produtos como, por exemplo, nitrogênio, “hipoclorito de sódio”, “inibidor de corrosão trasar 3DT”, “biocida não oxidante” e “gás freon”, “Hipoclorito de sódio, Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), Dispersante, Biodispersante, Dianodic, Spectrus, Carvão Antracido Granulometria, Areia Lavada Granulometria, Flogard MS6222, Ácido Sulfúrico, Biocida Não Oxidante 7330 NR.11R e Algicida Nalco, se trata de aquisições de insumos, empregados ou consumidos na extração e no processo produtivo da empresa, representando dispêndios relacionados diretamente com sua atividade, integrando o custo das mercadorias produzidas.

Como se sabe, é direito do contribuinte à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, todavia, no que tange as mercadorias destinadas ao seu uso e consumo, o legislador entendeu por bem estipular um prazo a partir do qual o estabelecimento adquirente passaria a ter condição de apropriação do crédito sobre de tais produtos.

A previsão para essa compensação consta expressa nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96. Já quanto ao prazo de início, o mesmo está contido no Art. 33 da própria Lei Complementar nº 87/96.

Neste sentido, dispôs o artigo 93, inciso I e seu parágrafo 1º, do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência de parte dos fatos geradores:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

(...)

e) de mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis;

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; (grifo nosso)

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível inferir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Desta forma há de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem às alíneas “a” e “b” destinam-se a abarcar os produtos intermediários, bem como as demais mercadorias que, embora não participem diretamente da extração ou industrialização, estejam a eles vinculados, ou sejam, neles consumidos.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no entendimento de que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que

referidos produtos não se subsomem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto nas alíneas “b” e “e” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97 e em assim sendo, entendo que deve ser garantido ao recorrente o direito ao crédito do ICMS destacado nos documentos de aquisição dos produtos listados bem como dispensado a cobrança do DIFAL (Infração 2).

Desta forma julgo IMPROCEDENTE as infrações 1 e 2, consequentemente, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269194.0044/11-3**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$4.594.014,46**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.192.016,42 e 70% sobre R\$3.401.998,04, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, III e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2 – Recurso Voluntário) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Tiago de Moura Simões, Marcelo Mattedi e Silva Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 2 – Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE
(Infrações 1 e 2 – Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS