

PROCESSO - A. I. Nº 271330.0001/11-5
RECORRENTES - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL e BRASKEM S.A.
RECORRIDOS - BRASKEM S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0161-02/17
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/08/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0119-12/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. No caso, o entendimento da Junta de Julgamento, quanto à fidelidade do art. 512-A, me pareceu acertada, visto que a descrição a que se reporta a aplicação da substituição tributária, em nenhum momento se aplica ao uso como insumo dos destinatários, mas apenas quanto ao uso em máquinas motores e veículos. Mantida a decisão recorrida de ofício. Infração 1 procedente. **2. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** O Recorrente pontuou, que para fins de comparação de preço mais recente, o autuante não considerou as saídas do CFOP 6.105 – venda de produção do estabelecimento que não deva transitar por ele, devendo ser revista a base de cálculo, em respeito à regra da verdade material. No pedido de diligência, foi solicitado ao autuante que averiguasse os argumentos do Recorrente, e em sua informação fiscal acerca da diligência, o autuante diz que não vê óbice em utilizar o CFOP como valoração do preço mais recente. Que foi refeita a planilha, considerando o CFOP 6105 como preço mais recente, o valor foi ajustado. Infração 2 parcialmente procedente. **3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** Aquisições de materiais de uso e consumo na diligência, foi pedido que os autuantes considerassem os argumentos do autuado na infração 7, verificar se efetivamente foi comprovada a venda de vapor, e refazer os estornos dos insumos na proporção do vapor vendido a partir dos dados já corrigidos da água desmineralizada. Quanto ao nitrogênio, à fl. 1900, os autuantes dizem que o laudo técnico IT2012, indica que o gás foi utilizado para purgas dos sistemas de hidrocarbonetos antes da abertura destes equipamentos para manutenção, e, portanto, sem direito ao crédito, por ter sua aplicação na parada para manutenção, portanto, com glosa de 100%. Já com o vapor d'água, concordam que a parcela do vapor produzido e vendido deve ser excluída da glosa. No presente caso, o laudo não fala em percentual de 2%, razão pela qual, concordo com os autuantes na glosa de 100%, já que é perfeitamente possível que numa eventual parada de manutenção, o consumo seja mais elevado que o usual. Infração 7 parcialmente procedente. **4. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. a) SAÍDAS SUBSEQUENTES SUBMETIDAS À REDUÇÃO DE BASE DE**

CÁLCULO. Considero correta a Decisão de que a exigência do estorno, sem considerar as peculiaridades operacionais do estabelecimento autuado, e ainda, sem observar o teor do §3º, do art. 2º do Decreto nº 11.059/08, que veda a exigência de estorno de crédito referente às entradas de nafta, cujas saídas dos produtos resultantes sejam beneficiadas pela redução de base de cálculo, não restou comprovado que o montante dos créditos fiscais apropriados relativos aos insumos adquiridos, tenham sido inferiores ao montante dos débitos gerados pelos produtos que deram saídas com RBC. Infração 4 improcedente. Mantida a decisão recorrida de ofício. **b) MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO E QUE POSTERIORMENTE FORAM OBJETO DE QUEBRA ANORMAL.** De acordo com o Relator do acórdão recorrido, tal percentual de perdas, se mostra adequado e dentro dos parâmetros de normalidade, não tendo sido carreados ao feito, por parte dos autuantes, justificativa convincente para considerar as perdas como excepcionais ou anormais, o que conduz à improcedência da autuação. Em sendo assim, não vejo reparos à infração 9, visto a falta de elementos probatórios acerca da correção do lançamento efetuado, que não traz certeza ou liquidez do valor cobrado. Infração 9 improcedente. Mantida a decisão recorrida. **5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS.** O próprio Conselho de Fazenda, mediante súmula, admite que em caso similar de presunção de omissão de saídas, pela falta de registro de entradas de mercadorias, admite como prova o registro contábil das notas fiscais, convertendo-se em multa pela falta de cumprimento de obrigação acessória. Quanto ao argumento de que a diferença está dentro de um intervalo objetivo, de -1,39% a 1,04%, há de se considerar primeiro, que o próprio autuante considerou as perdas em razão da solicitação em diligência, dos valores declarados no livro razão do contribuinte. Entendo que os registros contábeis destas perdas já abarcam todas, inclusive a das variações percentuais, já que o índice de 0,15% de perdas, pressupõe a falta de registro por parte da empresa, e não se soma ao que foi registrado. Infração 5 parcialmente procedente. **6. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO COM FINS DE COMERCIALIZAÇÃO.** O imposto é lançado quando da aquisição das mercadorias, momento em que o Recorrente não sabe se exportará seja total ou parcialmente, e no caso de haver exportação, a saída é isenta, mas terá direito à manutenção do crédito dos insumos, não havendo qualquer prejuízo. Infração 6 procedente. **7. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE**

OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO E DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Na infração 8 fica mantida a decisão recorrida, visto que as operações alteradas na infração 7, não repercutiram nesta. Infração 8 parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos em razão do Acórdão da 2ª JF 0161-02/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 26/12/2011, quando foi efetuado lançamento no valor histórico de R\$60.980.980,35, acrescido de multas em decorrência das seguintes infrações:

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

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

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

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

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

De acordo com os autuantes, a empresa “efetuou saídas de mercadorias com redução de base, via mecanismo de ‘carga tributária’ dos produtos eteno, propeno, tolueno, buteno, ortoxileno, benzeno, com base no Dec. 11059/2008 e suas modificações, que não faz previsão de manutenção do crédito, na forma do art. 35-A em seu parágrafo único do RICMS/BA. Além dos já citados, também o GLP, subproduto no processo produtivo. A ausência de estorno caracteriza infração ao art. 97, inciso I, alínea b do RICMS/BA”.

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

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

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

Consta a indicação de que “recolheu a menor o ICMS referente à antecipação parcial do Alcool Etílico Hidratado adquirido de outras unidades da federação não signatários do Protocolo 17/04. O contribuinte

adotou como base de cálculo do ICMS o valor da operação, não levando em consideração a Pauta mínima indicada na Instrução Normativa 04/2009, devendo aplicar o valor maior para a base de cálculo conforme o art. 515-D do RICMS/BA”.

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

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

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

Após impugnação, fls. 448/52, da informação fiscal prestada pelo autuante, fls. 707/727, sendo efetuada diligência à ASTEC/CONSEF fls. 731 a 733, onde se corrigiu erros apontados na defesa, a Junta julgou o lançamento procedente em parte, por unanimidade, com os argumentos do voto abaixo transcrito:

VOTO

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

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

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

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

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

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

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

Da mesma forma, o pedido realizado pelos autuantes, no sentido de que o feito fosse remetido em diligência

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

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

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

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

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

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

estabelecimento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Logo, reafirmo, não poder acolher tal argumento.

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

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

Antes de analisar de per si cada uma das infrações, de forma objetiva, entendo pertinente e necessário pontuar que em todo o processo, exerceu-se de forma saudável e incessante a busca da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, naquelas suas diversas questões.

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

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo

pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

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

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

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

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

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

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

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

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

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo 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 se procurou buscar de forma objetiva, a verdade material, à vista inclusive dos valores envolvidos, sendo objeto de diversas diligências, de forma a sedimentar o convencimento do julgador, ao tempo em que concedia a oportunidade da autuada trazer ao processo as suas provas, reconhecidamente difíceis, à vista do longo tempo entre a ocorrência dos fatos geradores e a presente data.

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

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

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

Nesta infração, a autuada efetivamente confessa não ter realizado a antecipação tributária sobre as operações

envolvendo o produto “aguarrás”, argumentando, entretanto, não haver qualquer prejuízo para a Fazenda Pública pelo fato dos destinatários terem feito o recolhimento do imposto quando da saída das mesmas.

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

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

(...)

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

7 - aguarrás mineral (white spirit) - NCM 2710.11.30

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

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

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

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

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

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

A formulação de consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária e aduaneira a um caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a

incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo de lisura do contribuinte, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso de a consulta ser formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e

os juros moratórios incidirão, sem qualquer suspensão ou interrupção, a partir do vencimento do prazo para o pagamento normal do imposto fixado na legislação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Regulamento.

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

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

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

RESPOSTA:

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

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

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

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

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

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

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

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

É o parecer”.

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

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

Diante do teor da Ementa do Parecer 2187/2009, segundo a qual reza que: “ICMS. Substituição Tributária. Aplica-se a substituição tributária ao produto aguarrás mineral, NCM 2710.11.30, quando destinados ao uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos. Artigo 512-A, I “c”, 7 do RICMS/BA”, bem como da alegação defensiva de terem alguns destinatários se utilizado da aguarrás enquanto insumo de thinner e solventes ou a revenderam para tal finalidade, e nesse contexto, entender deveriam ser expurgadas as notas fiscais de saídas para os mesmos, a saber, as empresas Coremal, Petrolusa e IQ Soluções & Química, tendo em

vista que não foram vendidas sujeitas ao regime de substituição tributária, o primeiro relator deste processo, Eduardo Ramos de Santana, agiu acertadamente ao determinar a realização de diligência, atendendo ao pleito da defendente, para solicitar que fossem excluídas as operações de vendas de aguarrás para aqueles estabelecimentos que o adquirem como matéria prima.

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

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

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

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

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

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

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

A base de cálculo será enfrentada em um momento posterior deste voto. Antes de abordar qualquer dos argumentos, é preciso, num primeiro momento se contextualizar as operações realizadas e autuadas, todas para armazéns gerais em outros estados, sendo, pois, operações interestaduais.

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

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

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

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

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

Sob o aspecto tributário, a legislação prevê a não incidência nas operações internas de remessa com destino a armazém-geral, para depósito em nome da empresa remetente, sendo a não incidência também aplicada ao retorno das mercadorias ao estabelecimento de origem, ou seja, o estabelecimento depositante, ressaltando que tal benefício da não incidência aplica-se apenas e tão somente nas operações internas realizadas. Devem, também, os armazéns gerais estarem devidamente inscritos nos cadastros de seus respectivos estados, emitir documentos fiscais e escriturar livros fiscais e contábeis.

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

A questão a ser analisada agora, é a da base de cálculo a ser aplicada para o destaque do imposto no documento fiscal em tal operação. Nos termos do RICMS/97, norteador da autuação, vez que vigente à época dos fatos geradores, a base de cálculo para a operação deveria ser a prevista no artigo 56, em seu § 1º que assim dispõe:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

INFRAÇÃO 3 FOI PAGA.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não se trata, porém, de matéria nova, ainda não sujeita ao crivo deste Órgão, ao contrário. Neste sentido, posso

mentonar o teor do Acórdão 0140-12/15, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o qual, na sua Ementa, assim decide em relação à matéria, ao analisar Recurso de Ofício da decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão JJF 0004-01/15:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

Na situação presente, observo que tendo o contribuinte alegado na defesa que as operações de importação de NAFTA no período fiscalizado tinha carga tributária menor (em torno de 5,5% entre janeiro a março/2011 – fl. 49) e que o dos produtos contemplados com RBC em 12%, os autuantes promoveram a exclusão de valores dos créditos relativos a NAFTA (vide fl. 261). Ocorre que a NAFTA representa em torno de 90% (fl. 487) de insumo utilizado na fabricação dos produtos objeto da autuação que deram saída com RBC (eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno).

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

aplicado o disposto no inciso III do mesmo artigo que estabelece:

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Conforme síntese do voto contido no relatório, a 4ª JJF fundamentou que o art. 100, II, RICMS/1997, faz alusão à mercadoria e não a insumos e produtos e mesmo que o §1º e 2º tenha aludido a atividades de produção, exigem o uso do preço mais recente de aquisição para a apuração do valor de crédito a estornar, o que não foi observado. Pontuou que a base de cálculo foi arbitrada, sem que tivessem sido utilizados os procedimentos previstos no art. 937 e 938 do RICMS/97.

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

(...)

Conforme relatado o método de apuração adotado pelos auditores consiste:

- a) Foram apurados por mês, em 2008 e 2009, valores de créditos fiscais escriturados nos livros Registro de Entradas (RE) e Registro de Apuração do ICMS (RAICMS)*
- b) Agruparam por produtos as operações de saída de mercadorias beneficiadas com RBC, considerando-se os valores contábeis de tais operações.*
- c) Analisaram as operações escrituradas no livro RAICMS em 2008 e 2009.*
- d) Calcularam o percentual das operações de saída de mercadorias com redução de base de cálculo, dentro*

do universo de todas as operações tributadas.

- e) Aplicaram o percentual sobre o montante de créditos, identificando o valor total de insumos dos quais decorrem os créditos apropriados, relacionados com as mercadorias cujas saídas se deram com RBC.*
- f) Por fim, aplicaram sobre este resultado a alíquota representativa da RBC, apurando, dessa forma, o montante de crédito a ser estornado mês a mês.*

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

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

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

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

No mérito, embora a infração tenha indicado como enquadramento o art. 100, II do RICMS/97, e se trata de estorno de crédito de produtos acabados (GLP, eteno, benzeno, tolueno, xileno, tolueno, etc), a hipótese de estorno proporcional à RBC mais adequada seria a do inciso III, que trata de objeto de integração, consumo ou emprego em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a operação subsequente com o produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, já que a RBC é considerado uma isenção parcial. (RE 174.478-SP), como decidido pelo STF.

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

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

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

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

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

Pelo exposto, considero correta a Decisão de que a exigência do estorno, sem considerar as peculiaridades

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSULTA SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

concernente às operações abaixo descritas.

I. DESCRIÇÃO DOS FATOS E DO OBJETO DA CONSULTA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 268. *É reduzida a base de cálculo:*

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

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

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

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

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

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

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

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

<i>Mai/2008 a Out/2009</i>	<i>11,75%</i>	<i>12%</i>
<i>Nov/09 a Mar/10</i>	<i>10%</i>	<i>12%</i>
<i>Abr/10 a Set/10</i>	<i>8%</i>	<i>12%</i>
<i>Out/10 a Mar/11</i>	<i>5,5%</i>	<i>12%</i>
<i>A partir de Mai/11</i>	<i>Diferimento</i>	<i>12%</i>

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

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

16. *Dessa forma, a Consulente interpreta que não haverá estorno proporcional do crédito relativo às aquisições internas de NAFTA, com carga tributária fixada nos Decretos nº 11.059/2008 e nº 11.807/2009, empregada nas operações internas de industrialização do eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e diciclopentadieno, também sujeitos a redução da base de cálculo.*

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

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

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

19. *Por fim, declara que:*

- (i) a pessoa jurídica ora consulente não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado, para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta;*
- (ii) a pessoa jurídica ora consulente não está intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;*
- (iii) o fato objeto da presente não está disciplinado em ato normativo publicado antes da apresentação desta consulta ou está definido expressamente em disposição literal de lei; e*

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

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

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

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

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

Diante do exposto, indaga:

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

RESPOSTA

Em consonância com o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, a Lei 7.014/96, art. 29, § 8º, confere ao contribuinte o direito de apropriar-se do crédito fiscal relativo às operações anteriores vinculadas a saídas subsequentes amparadas pelo benefício fiscal da redução da base de cálculo, considerado como limite o percentual equivalente a carga tributária resultante do percentual de redução aplicado na saída.

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

(...)

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

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

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

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

Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec.

nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.

É o parecer”.

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

Conforme, entretanto, bem observado em sede da primeira informação fiscal, a infração não se reporta somente aos produtos abarcados na consulta acima transcrita, como, de igual forma, inclui também a outros produtos a exemplo do gás liquefeito de petróleo (GLP), em relação ao qual a autuada não teceu qualquer consideração defensiva, entretanto à vista das decisões acima transcritas, e do entendimento consolidado quanto a formação da base de cálculo para aplicação dos estornos, de ofício, acompanho o entendimento das Câmaras de Julgamento deste Órgão, estribado na ressalva presente no artigo 140 do RPAF/99, segundo o qual o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Por tais razões, julgo a infração improcedente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento

quantitativo (70%);

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Desta maneira, quebras ou perdas realizadas no processo de fabricação de bens, desde que normais ou razoáveis, poderão ser normalmente deduzidas como custo de produção no exercício que corresponderem. A título de exemplo, podemos considerar como quebras ou perdas no processo de fabricação, inclusive a evaporação de produtos químicos, entre outros casos, estando tal previsão embasada no artigo 291, caput, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999).

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

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

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

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

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

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

“Seção III - Das Quebras e Perdas

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

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

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

- a) laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;*
- b) certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;*
- c) laudo de autoridade fiscal demandada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.*

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

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

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

Da mesma maneira, na contabilidade, existe a chamada “Provisão para ajuste ao valor de mercado”, que vem a se constituir em conta redutora da conta Estoques (no Ativo Circulante), possuindo a finalidade de eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não é recuperável, prevendo, inclusive, eventuais perdas resultantes de estragos, deterioração, obsolescência, redução nos preços de venda ou de reposição do estoque, sendo tal provisão constituída estribada no Princípio de Avaliação de Estoque, que é assim determinado: custo ou mercado, o menor.

De acordo com esse princípio, as perdas devem ser reconhecidas no resultado do exercício em que ocorreram e não no exercício em que a mercadoria (produto) é vendida, reposta ou transformada em sucata, sendo que a constituição desta provisão gera um lançamento a crédito nessa conta e a contrapartida é lançada na demonstração de resultado (DRE), no grupo das Despesas Operacionais.

Fato é que, em função de tais colocações, as perdas ocorridas e contabilizadas pela empresa, deveriam ter não

somente o lançamento contábil, mas também ser fiscalmente lançadas, a fim de que os estoques existentes na empresa espelhassem com fidedignidade as quantidades existentes ao final do período de apuração, sendo importante se registrar que as quantidades e valores inventariados são apurados e informados pelo sujeito passivo, sem qualquer participação do Fisco, que apenas e tão somente a partir dos dados ali indicados efetua o levantamento pertinente.

Neste sentido, valho-me de trecho do Acórdão JJF 0084-04/15, devidamente confirmado pelo Acórdão CJF 0352-12/15, no qual a ilustre Relatora Mônica Maria Roters assim se expressava a respeito de quebras no levantamento quantitativo em estabelecimento industrial:

“Isto posto, um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas (quantitativa, frisa-se) de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas, ou seja, operações de circulação de mercadorias. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial (Estoque Inicial + Entradas - Estoque Final = Saídas) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo. Sendo levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercício fechado (caso ora em lide) todos os dados são recolhidos do Livro Registro de Inventário, de notas fiscais de Entradas e Saídas, ou mesmo, quando necessário, dos livros Registro de Entradas e Saídas, ou dos dados informados pela empresa através dos seus arquivos eletrônicos (arquivos magnéticos e EFD). E esta foi a auditoria fiscal e legal aplicada pela fiscalização, com base no roteiro de fiscalização emanado desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, bem como da Portaria nº 455/98 e art. 23-B, da Lei nº 7014/96.

No mais, é evidente que perdas (“normais” e eventualmente “anormais”), extravios, deterioração, perecimento, etc., ocorrem no ramo de atividade da empresa, ou em outros ramos comerciais. Não se discute de que tais circunstâncias devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não hajam distorções nas quantidades levantadas. Este fato não está em discussão. A posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos. Assim, a legislação tributária deste Estado prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, e, por exemplo, em sua contabilidade.

Quando a empresa, submetida ao regime normal de apuração do ICMS (caso do impugnante) adquire mercadorias para comercialização, por lei (a exceção de casos especiais), tem direito ao crédito tributário desta aquisição. Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo qualquer evento diferente, deve, por obrigação legal, documentar, sob pena de quem descumprir a norma arcar com seus efeitos financeiros e tributários já que se perde o controle dos mesmos (Estado e contribuinte).

Em assim sendo, determinava o RICMS/97:

Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS (Conv. SINIEF, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 01/89):

I - sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS;

[...]

IV - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);

[...]

X - para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais;

XI - nas demais hipóteses previstas na legislação.

§ 2º Nas hipóteses dos incisos IV ou V, se a regularização se efetuar após o período de apuração, o documento fiscal também será emitido, devendo o contribuinte:

Art. 218. Os contribuintes, excetuados os produtores rurais e os extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais (art. 38), emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A (Anexos 15 e 16):

[...]

V - nas hipóteses do art. 201 e nas demais situações previstas na legislação.

Art. 220. A Nota Fiscal será emitida nos seguintes momentos:

[...]

VI - nas situações e prazos do art. 201.

Portanto, a norma regulamentar impunha a emissão de documento fiscal na situação ora em análise com CFOP 5927 a título de baixa dos estoques pelos eventos acontecidos, objetivando a compensação dos créditos tomados anteriormente para o perfeito equilíbrio do princípio da não cumulatividade do ICMS, pois patente que sem registro, escrituração e documentação para dar suporte a tais ocorrências, torna-se impossível a reconstituição, com fidedignidade, de fato pretérito dessa natureza.

Desta forma, aqui não se pode falar, em “não ocorrência do fato gerador do imposto”, ou mesmo que houve simples descuido da empresa em não documentar tais eventos.

Infração mantida”.

Também não posso acolher o argumento defensivo relativo a base de cálculo, uma vez que a própria Portaria 445/98 já mencionada estabelece em seu artigo 5º, inciso I transcrita em momento anterior, que verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento (RICMS/97, artigo 60,II, “a”).

Como visto, a norma é bastante clara, e diante do fato da fiscalização estar obrigada a seguir a mesma, a base de cálculo não pode simplesmente ser apurada de forma diferente da que foi, em consonância com tal determinação, vez que o agente fiscal não pode agir nem a seu talante, nem em atenção aos reclamos daqueles que querem impor as suas conveniências. Ele está como esteve no caso presente, obrigado a seguir a determinação legal e normativa, o que desconstitui a tese defensiva, por terem agido nos estritos termos da legislação.

Desta maneira, como não vieram os elementos de prova entendidos como necessárias para a desconstituição da infração, atribuição da autuada, isso faz com que se mantenha a autuação tal como lançada nesta infração.

Quanto à infração 06, diz respeito ao recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial nas aquisições de álcool etílico hidratado provenientes de outras unidades da Federação não signatárias do Protocolo ICMS 17/04.

À época dos fatos geradores, o valor da base de cálculo se encontrava definido pelo Artigo 515-D, inciso I do RICMS/97, como “O valor do imposto será aquele resultante da aplicação da alíquota prevista para o produto nas operações internas sobre o valor da operação ou valor estabelecido em pauta fiscal, prevalecendo o que for maior, deduzindo o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação, ou seja, prevalecia o valor da operação. Entretanto, caso este fosse menor do que aquele determinado como pauta fiscal, este seria aplicado.

Inicialmente, no que toca a arguição de uso irregular da pauta fiscal como base de cálculo, inclusive à vista de decisões de Tribunais Superiores mencionadas e transcritas, esclareço que, a adoção da mesma como elemento determinante para a apuração de base de cálculo do tributo, possui como não poderia deixar ser, a devida previsão normativa, e, nos termos do artigo 167, inciso III, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, como se afigura o presente caso.

Além disso, a Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) não se apresenta como vinculante o que não dá a garantia de sua aplicabilidade imediata e irrestrita, embora a matéria ainda seja ardorosamente discutida nos tribunais.

No mesmo sentido, a Procuradoria Geral do Estado, no ano de 2016, após analisar diversos assuntos e matérias controversas do ICMS, expediu o Incidente de Uniformização PGE 2016.209297-0, no qual reavaliou o seu posicionamento não somente em função da mudança de entendimento, como, de igual modo, premida por decisões desfavoráveis às suas teses anteriores, nas quais o Estado da Bahia vinha sendo derrotado nos Tribunais Superiores.

Da leitura de tal Incidente de Uniformização, não vislumbro que a adoção da pauta fiscal conste entre os temas a terem o entendimento modificado, motivo pelo qual prevalece a posição de sua aceitação como elemento determinante para a composição da base de cálculo do ICMS, e conseqüentemente, rejeição dos argumentos defensivos a respeito.

Da mesma forma, diante do entendimento manifestado pela autuada, quanto a eventual ilegalidade da adoção da pauta fiscal, não se tem conhecimento nos autos de qualquer medida, inclusive judicial, contra tal determinação regulamentar adotada pelo estado da Bahia.

Muito embora, no mérito, a defesa tenha trazido argumentos em contrário à autuação, na informação prestada pelos autuantes às fls. 1.246 a 1.258 traz a constatação, aliás, não contestada em momento algum nas intervenções posteriores da defesa, de que “Autuada efetuou, por meio de denúncia espontânea recolhimento de

diferenças resultantes de recolhimento a menor da antecipação parcial sobre aquisições interestaduais de álcool hidratado não carburante, no período de janeiro a outubro de 2011, totalizando R\$ 10.642.709,29 (dez milhões, seiscentos e quarenta e dois mil, setecentos e nove reais e vinte e nove centavos), recolhidos em 20/06/2011, tendo o recolhimento abrangido todo passivo daquele período, em relação a esta infração, relacionando as notas fiscais de todos os contribuintes de quem adquire álcool hidratado, fora do estado da Bahia. Não fez exceção alguma. O procedimento da Autuada ao efetuar a denúncia espontânea é clara evidência de que os Atuentes acertaram quando também não fizeram exclusão de contribuinte no levantamento fiscal elaborado”.

Impende se afirmar que a referida denúncia compreende período não abarcado pela auditoria realizada, o que vem, de forma clara, fragilizar toda a tese defensiva relativa à mesma, inclusive e, sobretudo, da destinação exclusiva do produto obtido da industrialização da qual o álcool hidratado não carburante participa, inclusive os Pareceres do Setor de Tributação da SEFAZ a respeito da não exigência de antecipação parcial para produtos destinados à exportação.

Ademais, a acusação é de recolhimento a menor, o que significa que existiram recolhimentos em relação às operações com o AEHC, nas quais, de forma espontânea, houve o recolhimento devido a título de antecipação parcial, e consequentemente, apropriação dos créditos fiscais decorrentes de tais pagamentos, na escrita fiscal da defendente, os quais, todavia, não estão em sintonia com a previsão legal, o que, da mesma forma, fragiliza toda e qualquer tese abraçada pela defesa.

Também não pode prosperar o argumento de que sendo todo o AEHC utilizado para a produção de produto exclusivamente exportado, há de se questionar a que título a empresa fazia a antecipação parcial de diversas aquisições do mesmo, caso tal assertiva fosse verdadeira, o que parece ser, ao menos de todo, a justificar os recolhimentos efetuados.

Da mesma forma, a inclusão de notas fiscais de complemento de preço no levantamento, serve para dar veracidade aos valores das operações realizadas e espelhar com precisão a base de cálculo a ser observada para efeito de lançamento, diante da previsão legal para a formação e composição da mesma, razão, inclusive, para que se determinasse a realização de diligência, a fim de que tais documentos fossem apresentados, e adicionando o valor da complementação a cada nota fiscal ou notas fiscais correspondentes na apuração do imposto devido a título de antecipação parcial, bem como de posse da planilha elaborada pela empresa que serviu de base para os recolhimentos realizados a tal título, constatar ou não se os valores das mencionadas notas fiscais de complementação de preço foram incluídas na apuração do imposto recolhido.

A diligente, em atendimento ao solicitado, realizou as devidas e necessárias verificações, fazendo com que o montante da infração fosse reduzido, apresentando novo demonstrativo, o qual acolho.

Assim, a infração 06 é julgada procedente em parte, no valor de R\$ 1.256.947,99, conforme indicado na diligência solicitada pelo primeiro relator, de acordo com o demonstrativo acostado à fl. 1.165, abaixo reproduzido:

MESES 2010	ST CALCULADA	RECOLHIDO	A RECOLHER
ABRIL	R\$ 710.357,31	R\$ 559.662,19	R\$ 150.695,12
MAIO	R\$ 828.887,67	R\$ 642.847,31	R\$ 186.040,36
JUNHO	R\$ 804.226,62	R\$ 570.245,67	R\$ 233.980,95
JULHO	R\$ 909.347,46	R\$ 638.375,45	R\$ 270.972,01
AGOSTO	R\$ 994.202,83	R\$ 801.845,43	R\$ 192.357,40
SETEMBRO	R\$ 813.415,38	R\$ 590.513,23	R\$ 222.902,15
TOTAL			R\$ 1.256.947,99

As infrações 07 e 08 guardam correlação, motivo e razão para que as analise conjuntamente, a exemplo do que fez a empresa autuada, quando de suas intervenções no feito.

A infração 07, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, diante do fato de que a empresa entende que os produtos arrolados na autuação são, na qualidade de produtos intermediários, indispensáveis no processo de industrialização, ao passo que o entendimento da fiscalização é o de que os mesmos, em verdade, se caracterizariam como bens de uso e consumo da empresa.

Nesta ótica, passo a analisar a mesma. Tal tema se apresenta controverso no ICMS, infelizmente sem sinalização de resolução, uma vez que a definição da real natureza do produto, se produto intermediário ou simples material de uso e consumo, determinará ou não a incidência do ICMS a título de aproveitamento de crédito fiscal (infração 07), e a consequente diferença de alíquotas nas operações interestaduais (infração 08).

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

Em tese, caso insumo para fins de aproveitamento de crédito de ICMS pudesse ser equiparado aos custos e

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

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

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

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

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

Tal fato advém de que, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao artigo 1º da LC 87/96, a Lei nº. 7.014/96, e não poderia ser diferente, segue todas as suas determinações (artigo 29, § 1º, inciso II, § 2º, § 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” do RICMS/97, definia como material de uso e consumo as “mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96). Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determinava que: Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: 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 15/05/200”.

No mesmo sentido caminha o Supremo Tribunal Federal (STF), a se ver pela decisão abaixo, muito mais recente do que a trazida pela defesa, a qual monta ao período em que Aliomar Baleeiro ali militava:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. 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)”. (Grifos não originais).

A grande questão presente neste processo, como aliás, em todos aqueles em que estejam envolvidas indústrias é acerca da condição dos produtos: material de uso ou consumo ou insumo e/ou produto intermediário.

Na tentativa de resolução e busca da verdade material já abordada linhas acima, o primeiro relator designado para este processo determinou a realização de diligência com o intuito de que fossem feitos alguns ajustes e elaborados novos demonstrativos, conforme determinação contida no corpo do pedido.

Assim, foi solicitado ao diligente verificar em relação ao hidróxido de cálcio e ácido sulfúrico se os produtos finais (águas desmineralizada, clarificada e potável) eram comercializados e tributados pelo ICMS, ainda que diferido, indicando a proporção utilizada na produção de água, e em caso de comercialização de água desmineralizada, refazer os demonstrativos originais, admitindo o crédito proporcional às saídas tributadas na infração 07 e diferencial de alíquota na infração 08.

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

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

E assim foi feito, tendo a ASTEC atendido as solicitações e exarado seu Parecer, elaborando, inclusive, demonstrativos ajustados aos pedidos e elementos trazidos ao feito pela empresa, especialmente aqueles às fls. 1.196 a 1.225, consolidados na planilha de fl. 1.226. Nela, por exemplo, foram mantidos os lançamentos referentes a inibidor de corrosão, nitrogênio gás tubovia, hidróxido de sódio, ácido sulfúrico, tratamento de corrosão, justamente por se constituírem como materiais de uso e consumo, sem agregação ao produto final elaborado no processo industrial, sendo que em relação aos produtos hidróxido de sódio e ácido sulfúrico, consta a informação da diligente de que foram abatidos os percentuais de 42% relativos à proporcionalidade de saídas tributadas do produto “água”.

E aqui destaco a exclusão do um dos produtos excluídos do lançamento, no caso o Tracercos, que se trata de um “marcador”, sendo que a utilização de “marcadores” não é um procedimento exclusivo de combustíveis. Seu uso é abrangente e está disseminado em vários segmentos do cotidiano da sociedade, como, alimentação, bebidas, vestuário, etc., todos utilizados dentro de um mesmo conceito, marcar para garantir qualidade, evitar fraudes, proteger marcas, entre outros interesses comerciais e ambientais. Na área de combustíveis, marcadores são definidos pela ANP como substâncias que, quando adicionadas a solventes ou a derivados do petróleo, não alteram suas características físico-químicas, como também não interferem no grau de segurança durante o manuseio e o uso dos mesmos e que possam ser identificados segundo métodos analíticos específicos.

De acordo com o Regulamento Técnico da ANP, contido na Portaria 274, de 1/11/2001), é obrigatória a adição de um marcador em concentração não superior a 1,00 mg L⁻¹ (1,00 ppm) a solventes e derivados do petróleo eventualmente indicados por ela. Entretanto, nos dias atuais, a utilização de marcadores não é específica para esses produtos, sendo disseminada em vários segmentos da indústria petrolífera. São também chamados de “marcadores invisíveis” e usados como substâncias características de cada distribuidora.

Os produtos marcados pela distribuidora com estes marcadores invisíveis são também usados para identificação de solventes provenientes de diferentes frações do processamento do petróleo bruto, como frações de refinarias e/ou indústrias petroquímicas, de querosene comum, querosene de aviação, alguns tipos de

gasolina e o óleo diesel comum.

Assim, como visto, o marcador se mistura com o produto industrial, integrando-o, não sendo possível a distinção, entre um ou outro, ou seja, ele faz parte do produto final produzido, e nesta condição, entendo não se caracterizar como bem de uso ou consumo, e, portanto, possível a utilização de crédito fiscal, e dispensada a complementação de alíquota, concordando com a sua exclusão do levantamento.

Muito embora os autuantes tenham se insurgido contra tal exclusão, sustentando que tal produto não se agregaria ao produto final, e como tal, seria de uso e consumo, trazendo, inclusive, decisão em julgamento de uma das Juntas de Julgamento Fiscal deste Órgão, discordo de tal posição, à vista, inclusive nos votos condutores dos Acórdãos CJF 0074-11/17 e CJF 0207-11/17, nos quais extraio os seguintes trechos:

“Com relação ao marcador TRACERCO, também foi comprovado que é adicionado aos solventes comercializados para identificar o produto final. Dessa forma, em se tratando de produto utilizado no processo que integra o produto final, é admissível a utilização do crédito fiscal. Consequentemente, em se tratando de produtos intermediários utilizados no processo produtivo, sendo admissível a utilização do crédito fiscal (art. 93, I, “b”, §1º, I do RICMS/97), não é devido o ICMS da diferença de alíquota exigido na infração 8, relativo às aquisições em operações interestaduais com os mesmos produtos, o que implicou na redução do débito de R\$2.043.628,08 para R\$932.614,10 na infração 7 e de R\$1.794.062,70 para R\$ 828.022,22 na infração 8, ficando mantida a Decisão quanto a estas infrações”. (Acórdão CJF 0074-11/17)

“Com relação aos produtos tracerco, corante laranja, reagente analítico DA 2236 e dimetil formamida, conforme consta no relatório, o tracerco e o corante laranja são adicionados aos produtos finais (solventes e combustível), portanto integram o produto final, sendo assegurado o direito do crédito fiscal nos termos do disposto no §1º, “c” ao art. 93 do RICMS/97.

Para os demais produtos, diante do entendimento já manifestado por este órgão em diversas decisões, entendo se tratarem de materiais de uso e consumo, e como tal, não propiciarem a utilização de crédito fiscal”. (Acórdão CJF 0207-11/17).

Além disso, outro motivo para o não acolhimento de seus termos, é o fato de ser julgamento em 1ª Instância, decidindo de modo diverso daqueles mencionados e transcritos, da 2ª e última instância administrativa, bem como, pela descrição do produto e sua utilização, estar plenamente comprovada a sua condição de produto intermediário.

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

A posição assente neste Conselho, sobretudo nas Câmaras de Julgamento, órgão máximo na esfera administrativa, é a de não aceitação do uso do crédito fiscal, sendo inúmeros as decisões ali adotadas, da qual, em função dos argumentos defensivos, considero exemplar o seguinte trecho do voto vencedor da lavra da Conselheira Mônica Maria Roters, proferido no julgamento que resultou no Acórdão CJF 0146-12/14, no qual figura no polo passivo da relação jurídico tributária a empresa Braskem S.A.:

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

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

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

Isso diante do fato de que está o contribuinte, por força da legislação, obrigado a recolher a diferença de

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

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

Quanto ao Acórdão JJF 0431/01-03 trazido pela defesa como parâmetro para seu procedimento, informo que o mesmo foi parcialmente reformado na 2ª Instância, especialmente em relação ao produto Ácido Sulfúrico, tendo, na oportunidade, o Relator Ciro Seifert, ao analisar o Recurso de Ofício apresentado no mencionado Acórdão, assim se manifestado, no que foi acompanhado pelos seus pares, no Acórdão CJF 0067-11/04:

“Considerando a descrição da utilidade de cada produto, considero perfeito o entendimento da 1ª JJF, ao excluir da exigência estes: carvão ativado, soda cáustica, sulfato de alumínio, cloreto de zinco, ácido nítrico e nitrato de prata, porque o seu consumo tem relação direta com a produção.

Entretanto, discordo parcialmente do seu posicionamento, no que tange aos produtos líquido dispersante ou dispersante e dicolube, posto que o primeiro se destina ao tratamento de água de refrigeração e o segundo, à lubrificação de esteira, função similar a de óleos lubrificantes. Segue a mesma linha os produtos destinados à análise de laboratório (incluindo ácido sulfúrico) que não têm relação direta com a produção.

Este CONSEF já apreciou este tipo de matéria. Cito como exemplo o Acórdão CJF0172-11/02, referente ao mesmo tema, decorrente da lavratura de Auto de Infração contra empresa do mesmo ramo de atividade (fabrico de cerveja) e transcrevo fragmento do voto vencedor da lavra do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco:

[...] ‘No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.’[...]

Esta é, inclusive, a orientação que vem sendo dada aos órgãos de fiscalização pela DITRI/GECOT, conforme o Parecer n.º 3799/2003, onde, conforme descrito no voto do acórdão recorrido, ‘se posicionou dizendo não gerar direito ao crédito para o estabelecimento industrial os produtos destinados ao seu uso e consumo, a exemplo daqueles empregados em serviços de manutenção, tratamento de efluentes e análises laboratoriais, no entanto, devem gerar crédito os produtos que guardam vinculação direta com o processo de fabricação’, e onde está dito que, ‘em princípio, os materiais empregados para análise de laboratório são adquiridos para emprego na atividade desenvolvida pelo setor de laboratório, visando a realização de ensaios e análises físico-químicas para acompanhamento das especificações e qualidade do produto fabricado, atividade paralela à produção. Entendeu, aquele órgão, que o laboratório desempenha uma atividade de prestação de serviço em apoio aos setores de produção, compra, armazenagem e descarte’.

Este, também, é o meu pensamento: os produtos líquido dispersante ou dispersante e dicolube e os destinados à análise de laboratório, por não terem vinculação direta com o processo de fabricação, participando, somente, de forma indireta, porque destinados a tratamento de água de refrigeração, lubrificação e controle de qualidade e pesquisa de novos processos, são enquadrados na categoria de material de consumo, cujo crédito fiscal somente será admitido a partir de 2007 (art. 33, I, da LC n.º 87/96, com a redação dada pela LC n.º 114/02), e estão sujeitos ao pagamento da respectiva diferença entre as alíquotas interestaduais e interna.

Pelo que expus, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para modificar a Decisão recorrida, e julgar procedente em parte o Auto de Infração, restabelecendo as exigências contidas nos itens 1 e 2, relativas aos produtos líquido dispersante ou dispersante e dicolube e os destinados à análise em

laboratório (incluindo ácido sulfúrico), o que modifica os respectivos valores de R\$ 62.751,76 para R\$ 95.083,23 e de R\$ 25.330,82 para R\$60.114,04, e o total do débito de R\$ 88.082,58 para R\$155.197,27.”

Ou seja: o procedimento de apropriação de crédito fiscal não foi considerado regular para o produto ácido sulfúrico.

Desta forma, acolho o Parecer da diligência realizada pela ASTEC, e julgo as infrações 07 e 08 procedentes em parte, de acordo com a seguinte planilha constante à fl. 1.226:

MESES	INFRAÇÃO 07	INFRAÇÃO 08
JANEIRO	R\$ 47.977,22	R\$ 22.214,97
FEVEREIRO	R\$ 24.329,48	R\$ 15.008,85
MARÇO	R\$ 45.480,05	R\$ 21.424,74
ABRIL	R\$ 39.283,74	R\$ 18.758,81
MAIO	R\$ 70.429,09	R\$ 20.264,62
JUNHO	R\$ 50.430,63	R\$ 2.907,29
JULHO	R\$ 113.214,50	R\$ 27.690,45
AGOSTO	R\$ 289.039,43	R\$ 24.998,45
SETEMBRO	R\$ 188.931,43	R\$ 3.018,08
OUTUBRO	R\$ 108.288,30	R\$ 11.902,10
NOVEMBRO	R\$ 344.991,11	R\$ 24.062,17
DEZEMBRO	R\$ 235.399,99	R\$ 21.203,02
TOTAL	R\$ 1.557.794,97	R\$ 213.453,55

Por fim, na infração 09, foi lançada a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, no que a empresa não se conforma, entendendo que o lançamento é nulo, diante das razões já expostas, inclusive quanto a base de cálculo, e acaso suplantada a nulidade, ainda assim improcede, no que os autuantes discordam, mantendo o lançamento.

A rigor, examinando o teor da mídia que serviu de base para a autuação, observo que a demonstração do total apurado se resume a uma planilha denominada “Anexo IX”, sintética, com indicação dos meses, e seguinte formatação:

Data	Qtd (kg)	Custo Unit	B. Cálculo	Aliq.	ICMS a recolher
	A	B	C = (Ax B)/0,83	D	E = C x D

Onde “A” foi definida como perda mensal de produção fornecida pelo contribuinte, e “B” seria o custo unitário de produção do produto, no caso, o propeno.

Resta-nos, pois, avaliar o mérito da questão, inclusive, sob a ótica de perdas exposta na infração 05, as quais, segundo a avaliação da autuada, deveriam ser computadas para reduzir as saídas apuradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado realizado.

No caso presente, não se aplicou tal roteiro em relação ao propeno. Os autuantes apenas e tão somente lançaram como infração o valor do estorno de crédito das perdas apuradas pela empresa, as quais, diga-se de passagem, foram devidamente contabilizadas na forma dos documentos trazidos ao feito em sede de diligência.

Da análise de tais elementos, cruciais para a acusação, e consequentemente, para o convencimento do julgador, posso fazer algumas observações, sendo a primeira delas referente ao fato de que ao longo da discussão da infração, os autuantes não explicitaram nem explicaram a metodologia utilizada, sequer justificaram a razão de terem considerado as perdas “anormais”, e qual o critério para assim considerarem os valores lançados, uma vez que, como visto, perdas no processo industrial são tidas como previsíveis e normais.

Relativamente ao conceito de prova, o ensinamento de Paulo Celso B. Bonilha (Da Prova no Processo Tributário. São Paulo: Dialética, 1997, p. 67) é o de que no âmbito tributário “A prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo fiscal”.

Por outro lado, a convicção do julgador, resulta de elementos probatórios trazidos pelas duas partes, tanto a Fazenda, sujeito ativo, como o contribuinte, sujeito passivo. Constituída a lide tributária, necessário se torna que as alegações das partes devem ser corroboradas por meio de provas e desta circunstância advém o problema de se definir a quem incumbe provar. No que concerne à inexistência ou existência do fato gerador, a quem incumbe a prova? Esta é a problemática do ônus da prova na seara tributária.

Em relação ao ônus da prova, assim se posiciona Mario Pugliese (La Prova nel Processo Tributário, CEDAM, Dott. A. Milani, Padova, 1935): “No processo tributário, estabelece-se uma situação peculiar, onde o devedor ao invés de encontrar-se na posição de réu para a satisfação do débito encontra-se na posição de autor, para obter a reforma do ato administrativo. Ele é obrigado, assim, a colocar diante do juiz os elementos aptos a demonstrar a errônea do lançamento executado pela administração”. Apesar do tempo decorrido, mantém tal raciocínio a sua atualidade.

No processo administrativo tributário a relação processual estabelecida se apresenta como peculiar, frente ao lançamento tributário, vez que, a Fazenda opõe de maneira unilateral sua pretensão ao contribuinte, após sua própria cognição e formação de título no procedimento de lançamento.

Ainda recorrendo aos ensinamentos de Paulo S. B. Bonilha: “Não se pode pretender que a carga probatória venha a ser atribuída em função da posição processual de quem está na contingência de agir. O que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova. A pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar sua existência”.

E esta prova se apresenta essencial e fundamental para a apreciação dos fatos concernentes ao processo. O STJ tem pacificado o entendimento da necessidade do elemento de prova ser produzido pelo acusador, no caso a Fazenda Pública, pois em processo civil a regra é a de quem acusa é quem cabe provar.

O direito da prova implica na existência de ônus, conforme o qual determinado sujeito do processo, sendo ele ativo ou passivo, tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, restar frustrada a pretendida aplicação do direito material.

Além disso, ou seja, da acusação se encontrar desprovida de qualquer elemento contundente de prova, além do demonstrativo acima explicitado, como se trata de estorno de crédito fiscal decorrente das perdas apuradas, seria necessário, também, comprovar o fisco que todos os créditos estornados, como o foram, corresponderiam a entradas tributadas a 17%, e ainda, se havia redução de base de cálculo ou qualquer outra situação tributária, o que, infelizmente não ocorreu.

Uma corrente muito forte da doutrina sustenta que apesar do Fisco comandar o processo administrativo, inclusive o lançamento gozar de presunção de veracidade, isto por si só não é o suficiente. Danilo Knijnik (Prova nos Juízos Cível, Penal e Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 134), por exemplo, entende que “...o ônus da prova, no processo administrativo-fiscal, é da autoridade fiscal, a quem incumbe dar a prova dos elementos que compõem o fato gerador, não incidindo, aí, a denominada presunção de legitimidade, como, diga-se de passagem, a jurisprudência administrativa culminou por consagrar. Segue-se que a presunção de legitimidade opera em momento posterior, ou seja, quando do controle jurisdicional do ato, à vista de auto de lançamento formalizado com base em provas produzidas pela autoridade administrativa”.

Nesta seara, e em linha de raciocínio na qual entende não ser a acusação fiscal imune ao ônus da prova, no âmbito do Judiciário, posso trazer, a título de exemplo, decisão do STJ exarada pelo Ministro Ari Pargendler, da 2ª Turma, no REsp 48.516/SP, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997 p. 51553: “Tributário. Lançamento Fiscal. Requisitos do Auto de Infração e Ônus da Prova. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a fazenda pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto – exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido”.

Assim, caberia ao fisco ao constituir o lançamento, provar a ocorrência do fato gerador, e consequentemente o seu não cumprimento pelo sujeito passivo, o que não ocorreu, inclusive, se buscou a verdade material, ao se converter o feito em diligência, todavia, baldados tais esforços, ainda assim não vieram ao feito os argumentos e elementos de convencimento que pudesse comprovar em que se lastreou a acusação fiscal, o que cria insegurança jurídica não somente acerca da ocorrência do fato gerador, base para a exigência do imposto, como, de igual forma, para a apuração dos seus valores, tese, inclusive, suscitada pela defesa.

Tal prática traz a baila o teor do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, segundo a qual é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos para se determinar com segurança a infração e o infrator, o que tornaria a infração nula, num primeiro momento.

Entretanto, na forma do artigo 155 do RPAF/99, em seu parágrafo único, segundo o qual quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, dou por superada a nulidade e adentro no mérito, em relação ao qual, o primeiro relator deste processo entendeu na busca da verdade material, converter o feito em diligência a fim de que a empresa juntasse cópia dos livros Razão ou Diário onde teriam sido registrados os “ajustes de inventário”, além de prestar esclarecimentos acerca dos registros de perdas, indicando se as mesmas ocorreram durante o processo produtivo (se lançado a custo de produção) ou se durante a comercialização (fora da produção), indicando, ainda, os percentuais de perdas mensais, tendo a diligente se manifestado, no sentido de que foram prestados os esclarecimentos relativamente às perdas, e que as perdas observadas e lançadas estão contidas nas informações das quantidades descritas, sendo em torno de 1% de acordo com os dados obtidos junto à sociedade empresária.

Tal percentual, em se tratando do produto em tela (propeno), se mostra adequado e dentro dos parâmetros de

normalidade, não tendo sido carregados ao feito por parte dos autuantes, justificativa convincente para considerar as perdas como excepcionais ou anormais, o que conduz à improcedência da autuação, o que julgo neste momento.

Em relação a diversas decisões administrativas e judiciais mencionadas e transcritas nos autos, não posso acolhê-las em sua maioria, diante do fato de que, independentemente da condição de não serem vinculantes ao julgador, que se encontra jungido ao princípio do livre convencimento motivado para decidir, em muitos casos não guardam a necessária pertinência com aquelas hipóteses aqui abordadas, até pelo fato de que são situações fáticas diversas daquelas ora analisadas, as quais possuem especificidade própria ao processo produtivo da empresa autuada, nem sempre semelhante a de outra planta industrial.

Quanto a aspectos constitucionais mencionado no corpo das diversas manifestações defensivas postas pela autuada, esclareço que, nos termos ao artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual me abstenho de quaisquer outros comentários a respeito.

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

Infração 01	R\$ 131.267,88	Multa de 60%
Infração 02	R\$ 4.056.739,94	Multa de 60%.
Infração 03	R\$ 856.024,01	Multa de 60%
Infração 04	R\$ 0,00	
Infração 05	R\$ 6.544.169,00	Multa de 70%
	R\$ 205.886,72	Multa de 100%
Infração 06	R\$ 1.256.947,99	Multa de 60%
Infração 07	R\$ 1.557.794,97	Multa de 60%
Infração 08	R\$ 213.453,55	Multa de 60%
Infração 09	R\$ 0,00	

A Junta recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011, e o contribuinte ingressou tempestivamente com Recurso Voluntário às fls. 1755/837, que adiante segue transcrito em resumo.

Alega que não obstante a redução obtida, a Recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário, para cancelamento da exigência mantida em 1ª Instância administrativa, exceto em relação ao crédito tributário relativo a Infração 03, que já foi extinta por pagamento realizado no curso do contencioso administrativo.

DA IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 01 - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AGUARRÁS

A presente Infração foi lavrada a pretexto de ter a Recorrente, na condição de substituta tributária, deixado de proceder ao recolhimento do ICMS nas vendas de aguarrás mineral (NCM 2710.11.30). Entendeu-se que as saídas de aguarrás estariam sujeitas ao recolhimento do ICMS em substituição tributária, com MVA de 30%, nos termos dos arts. 512-A e 512-B do RICMS/97, respectivamente.

No julgamento de 1ª Instância administrativa, após diligência fiscal realizada pela ASTEC, houve a redução da autuação do valor principal de R\$ 375.498,37 para R\$ 131.267,88, a qual deverá ser mantida por ocasião do novo julgamento. Isso porque, restou comprovado que em relação aos valores exonerados, houve a utilização da aguarrás mineral pelos clientes Coremal, Petrolusa e IQ Soluções & Química enquanto insumos de *thineres* e *solventes*, afastando a aplicação da regra de substituição tributária.

Não obstante, em relação ao crédito tributário mantido, objeto do presente recurso voluntário, também deverá ser revisto o lançamento perpetrado. Isso porque, quando do cálculo do lançamento, a Fiscalização apropriou o valor do imposto lançado a débito pela Recorrente, reconhecendo que, apesar de não ter recolhido o ICMS no regime de antecipação, o fez no regime normal de apuração.

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

quando da revenda ao consumidor final (ou mesmo à um outro integrante da cadeia), o destinatário apura o ICMS incidente na operação e se debita deste valor.

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

No modelo de substituição tributária, o destinatário não se credita do valor do ICMS pago pela Recorrente, nem se submete à tributação do ICMS na etapa subsequente de revenda ao consumidor final (ou mesmo à um outro revendedor). Assim, o total do ICMS devido pela cadeia corresponde ao valor do ICMS pago pela Recorrente, quando apurado pelo valor da saída acrescido da margem de 30%.

Destarte, é indiscutível que o cômputo do imposto se deu de forma indevida, por não ter levado em consideração os recolhimentos de ICMS procedidos pelos destinatários/clientes da Recorrente, de modo que há de se determinar que seja refeita a base da autuação, computando o valor do ICMS pago por toda a cadeia (Recorrente e destinatários) e não apenas o ICMS pago pela Recorrente como fez a fiscalização.

Nesse contexto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para o cancelamento integral da exigência perpetrada na infração em referência, com base nos argumentos expostos acima, bem como ser negado provimento ao Recurso de Ofício em relação aos valores exonerados em 1ª Instância administrativa.

DA IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 02 – REMESSAS PARA ARMAZENAGEM

Trata-se de exigência de ICMS relativa ao recolhimento a menor do ICMS nas remessas para armazenagem, por ter a Recorrente supostamente utilizado base de cálculo inferior ao preço de custo. Ocorre que não houve falta de recolhimento do ICMS, considerando que houve autuação, exclusivamente, de operações de remessa para armazenagem, conforme se observa na própria descrição da infração e no respectivo Anexo II elaborado pela fiscalização.

Nesse sentido, o retorno de cada armazenagem ocorreu sob a mesma carga tributária incidente na remessa autuada, sendo inequívoca a neutralidade fiscal, como é da natureza das operações de armazenagem, em que sequer há alteração da titularidade jurídica da mercadoria. Como exemplo, em relação a **Nota Fiscal nº 2308** da competência de **Jan./2009**, houve débito de ICMS no montante de R\$ 17.371,73, conforme Anexo II elaborado pela fiscalização, gerando a suposta diferença a tributar de R\$ 21.264,55:

REMESSAS 6905							
I. Est.	Data	N Fiscal	A	Descrição do Produto	Quant	BC Icms	Icms Ca
633146231118	12-jan-09	2308	12	P455-DICICLO P. DIENO	199208	144.764,45	17.371,73

SAÍDAS EM GERAL						APURAÇÃO				
Data	N Fiscal	Quant	BC Icms	Icms Ca	V. Frete	Unit Saída	Unit Rem	Dif A Trib	BC	ICMS a Re
01-out-08	376975	30100	48.595,18	8.261,18	350,36	1,328360113	0,639495984	0,782800146	177.204,60	21.264,55
									nav/09	288.108,86

Entretanto, o retorno do armazém ocorreu com base nas Notas Fiscais nºs 230350, 230367, 230584 e 231163, sob a mesma base de cálculo de R\$ 144.764,45, havendo inequívoca neutralidade fiscal.

Nº NF-e Retorno	Quantidade Retorno	Diferença (Quant. Remessa x Quant. Retorno)	Data Doc. Retorno	Valor Retorno	UN Retorno	CFOP Retorno
230350	80.000,00		14/07/2009	58.136,00	KG	2907/AA
230367	28.000,00		14/07/2009	20.347,60	KG	2907/AA
230584	70.000,00		28/09/2009	50.869,00	KG	2907/AA
231163	21.208,00		28/11/2009	15.411,85	KG	2907/AA

Nesse contexto, é incabível a alegação de falta de recolhimento do imposto nas operações autuadas pela fiscalização. Para plena comprovação do quanto alegado, a Recorrente apresenta demonstrativo com a relação das notas fiscais de retorno de **todas** as remessas para armazenagem autuadas, bem como o Livro Registro de Entradas, evidenciando, de forma inequívoca, a neutralidade fiscal (**Doc. 01 - Mídia**).

Como visto acima, por envolver exclusivamente operações de remessa para armazenagem, ainda que se admita que as operações ocorreram com erro na determinação da base de cálculo do ICMS, o crédito do imposto no retorno deveria ser apropriado pela Recorrente na mesma medida da autuação.

Todavia, não há mais prazo para a Recorrente pleitear a restituição do ICMS relativo a diferença do imposto nos retornos das operações de armazenagem, já tendo esse Eg. CONSEF, em ambas as Câmaras, cancelado autuações nessa mesma situação, quando comprovado que não houve prejuízo ao Erário, evitando o enriquecimento sem justa causa do Estado, conforme precedentes abaixo (**Doc. 02**):

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0329-11/15 EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. AQUISIÇÕES DE VAPOR D'ÁGUA. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO DESTINATÁRIO. No caso em questão, diante de uma situação fática específica e minuciosamente comprovada, restou entendido que: i) não há possibilidade de prejuízo ao erário, ii) houve comprovação do pagamento indevido e em tempo por parte do substituído e iii) o prazo de restituição já foi exaurido em parte do período abrangido pela infração. Entende-se que, em nome da justiça fiscal e da vedação do enriquecimento sem causa, deve ser declarada a insubsistência parcial da infração 01 até a data da última ocorrência sobre a qual não há mais o direito de restituição por parte do substituído (até outubro de 2010). Modificada a Decisão recorrida. (...)

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0132-12/17 EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. ENTRADA NO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXCLUSÃO PARCIAL DE DÉBITO. Representação proposta de acordo com o art. 119 do COTEB e com o art. 113, §5º, inciso I, do RPAF/99. Considerando o fato de que o imposto fora recolhido, indevidamente, pela empresa fornecedora de vapor d'água e que não é mais possível pleitear a restituição de tais valores, a manutenção da exigência fiscal nos meses de set/08, out/08, nov/08 e dez/08 implica em evidente bis in idem e, conseqüentemente, em um enriquecimento sem causa do Estado. Infração parcialmente elidida. Representação ACOLHIDA. Decisão unânime.

Conforme se observa do Anexo II elaborado pela fiscalização, o cálculo do preço de custo foi feito de forma equivocada, utilizando como referência uma única Nota Fiscal, quando deveria ter considerado o custo médio da mercadoria do mês imediatamente anterior. Como agravante, em muitos casos, a nota fiscal utilizada como referência do preço de custo sequer era do próprio mês autuado ou imediatamente anterior, conforme operações abaixo listadas, extraídas do Anexo II elaborado pela fiscalização:

NOTAS AUTUADAS			Notas de Referência do Preço de Custo		Valor Autuado
Data	N Fiscal	Descrição do Produto	Data	N Fiscal	ICMS a Rec
27-jan-09	3154	P455-DICICLO P. DIENO	01-out-08	376975	10.597,05
13-fev-09	4382	P455-DICICLO P. DIENO	01-out-08	376975	11.086,10
24-fev-09	4899	P455-DICICLO P. DIENO	01-out-08	376975	18.469,50
08-mar-09	5732	P455-DICICLO P. DIENO	01-out-08	376975	5.776,97
27-mar-09	6995	P455-DICICLO P. DIENO	01-out-08	376975	14.716,16
07-abr-09	7632	P455-DICICLO P. DIENO	01-out-08	376975	4.730,62
04-mai-09	9162	P390-ISOPRENO	19-fev-09	4756	90.047,70
13-mai-09	9696	P455-DICICLO P. DIENO	28-abr-09	8789	6.072,79
19-mai-09	10042	P455-DICICLO P. DIENO	28-abr-09	8789	6.095,87
07-jun-09	11375	P390-ISOPRENO	19-fev-09	4756	285.448,47
12-jun-09	11765	P455-DICICLO P. DIENO	28-abr-09	8789	6.939,63
01-set-09	16829	P390-ISOPRENO	19-fev-09	4756	240.430,59
13-out-09	19721	P390-ISOPRENO	19-fev-09	4756	243.865,13
23-nov-09	22697	P390-ISOPRENO	19-fev-09	4756	288.108,86

Como exemplo, em relação a **Nota Fiscal nº 11375** da competência de **Jun./2009**, a fiscalização utilizou como referência do preço de custo, apenas a Nota Fiscal nº 26580 da competência de **Fev./2009** (quatro meses antes do fato gerador), gerando a exigência completamente indevida de R\$ 285.448,47:

REMESSAS 6905							
I. Est.	Data	N Fiscal	A	Descrição do Produto	Quant	BC Icms	Icms Ca
633126383119	07-jun-09	11375	12	P390-ISOPRENO	1301518	7.150.774,17	858.092,90

SAÍDAS EM GERAL						APURAÇÃO				
Data	N Fiscal	Qual	BC Icms	Icms Ca	V. Frete	Unit Saída	Unit Rem	Dif A Trit	BC	ICMS a Re
19-fev-09	4756	26580	205.017,92	24.602,15	14.284,89	6,250221204	4,834878403	1,608344092	2.378.737,26	285.448,47

Caso a fiscalização tivesse levado em consideração o custo médio da mercadoria do mês imediatamente anterior (Mai/2009), teria encontrado o preço de custo bem inferior ao que foi utilizado como referência na autuação de R\$ 6,25, conforme abaixo (**Doc. 03**):

Área de contabilidade de custos: BRKM
Período: MAIO / 2009
Data de Emissão do relatório: 07.02.2018
Página: 2

Material:	Quantidade/Unid. Med.	Custo Variável	Tipo de Avaliação:	O. Venda:	Centro:	Logística	Custo Total	Custo Médio
Movimento			Custo Fixo	Depreciação				
P390 - ISOPRENO								
Estoque Inicial	1637162,001 KG	4.684.973,33	816.629,08	1.478.962,44	BA01	1.914,61	6.982.479,46	4,26
Entradas	1728581,000 KG	10.550.245,08	578.092,45	1.115.432,83		1.437,35	12.245.207,71	7,08
Produção	1728581,000 KG	10.550.245,08	578.092,45	1.115.432,83		1.437,35	12.245.207,71	7,08
Consumo	1636307,000 KG	7.406.832,47	678.065,03	1.261.304,59		1.629,60	9.347.831,69	5,71
Consumo	1636307,000 KG	7.406.832,47	678.065,03	1.261.304,59		1.629,60	9.347.831,69	5,71
Estoque Final	1729436,001 KG	7.828.385,93	716.656,51	1.333.090,68		1.722,36	9.879.855,48	5,71
Produto	Mês	Quantidade	Custo Variável	Custo Fixo	Custo Total	Custo Unit	Custo c/ ICMS	
P390-ISOPRENO	05/2009	1.729.436,001	7.828.385,93	716.656,51	8.545.042,44	4,94	5,61	

O equívoco da fiscalização em ter utilizado uma única Nota Fiscal como referência do preço de custo, que não representa o custo médio da mercadoria, ocorreu em todas as competências e notas fiscais autuadas. Outrossim, para plena comprovação do quanto alegado, a Recorrente anexa as fichas de custo relativas a todas as competências que foram objeto de autuação pela fiscalização (**Doc. 04 - Mídia**).

Nesse contexto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para o cancelamento da exigência perpetrada na infração em referência, com base nos argumentos expostos acima.

DA IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 04 – ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO DE ICMS

A decisão proferida pela d. 2ª JF julgou improcedente o crédito tributário exigido na infração 04, entretanto, por força de lei, está sujeita à remessa para julgamento pelas Câmaras de Julgamento do CONSEF. Nesse contexto, frente ao princípio da ampla defesa, inerente ao contencioso administrativo, serve-se a presente para articular as razões para que seja negado provimento ao recurso de ofício.

A infração 04 está fundamentada na falta de estorno proporcional de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo. Segundo a acusação fiscal, a falta de estorno do crédito de ICMS se refere às saídas de eteno, propeno, tolueno, ortoxileno, GLP e benzeno com redução da base de cálculo equivalente a 12%, sem previsão de manutenção do crédito.

Ocorre que a fiscalização sem qualquer respaldo legal, presumido estorno proporcional do crédito de ICMS na autuação ora combatida, efetuando o cálculo a partir do próprio Registro de Apuração do ICMS, conforme Anexos IV-A e IV-B. Nesse sentido, a autuação é improcedente por não ter considerado a entrada mais recente para a apuração do valor do crédito de ICMS a estornar, tendo sido presumido e arbitrado com base nos valores extraídos, exclusivamente, no Registro de Apuração do ICMS, desrespeitando a regra prevista no art. 100, II, RICMS/97 vigente à época dos fatos geradores.

Outrossim, em razão do equívoco no cálculo do estorno proporcional do crédito de ICMS, a fiscalização promoveu o estorno do crédito de ICMS sob créditos **não** relacionados com a atividade de industrialização, em operações relacionadas como “imobilizado”, “uso e consumo”, “depósito/armazém” ou de “natureza comercialização”, representadas pelos CFOPs 1.152, 2.102, 1.556, 1.557, 2.557, 1.906, 2.906, 2.551, 2.553 ou como “outros créditos” no Registro de Apuração do ICMS.

Adicionalmente, a fiscalização promoveu o estorno do crédito de ICMS sobre as entradas de NAFTA, em que é assegurada a não exigência do estorno de crédito relativo às entradas deste produto (cf. art. 2º, §3º do Decreto nº 11.059/2008). Além disso, carga tributária nas aquisições de NAFTA no exercício autuado de 2010 era de (i) 10% até Mar/2010, (ii) 8% nas de Abr/10 a Set/10 e (iii) 5,5% de Out/10 a Dez/10, nos termos do Decreto nº 11.807/2009.

Nesse sentido, é assegurada a não exigência do estorno de crédito relativo às entradas de NAFTA, já que a carga tributária dos produtos industrializados sujeitos a saída com redução da base de cálculo, que originaram a presente exigência, era equivalente a 12% (cf. art. 87, XLII, do RICMS/97).

Com efeito, quando a mercadoria entrada no estabelecimento for contemplada com RBC em operação subsequente, deve ser respeitado integralmente o crédito de ICMS até o limite percentual equivalente a carga tributária, sendo improcedente a exigência de estorno proporcional do crédito de ICMS também por esse motivo, conforme dispositivos abaixo da legislação de regência:

Lei nº 7.014/96

Art. 29. [...]

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

RICMS/97

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

(...)

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

Neste contexto normativo, o novo RICMS/12, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, tornou ainda mais evidente a manutenção do crédito nas operações de que trata a infração 04, de forma a respeitar o limite da carga tributária, nos termos do §1º do art. 268:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

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

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

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

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

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

As disposições contidas no novo RICMS/12 são plenamente aplicáveis na presente discussão, pois o fundamento legal do novo regulamento também se baseia na Lei Estadual nº 7.014/96. Ou seja, trata-se de norma meramente regulamentadora para execução da Lei que efetivamente “regula” e disciplina a matéria.

Pois bem, as disposições legais acima transcritas deixam evidente a improcedência do lançamento, já que a fiscalização não respeitou também o direito de a Recorrente aproveitar crédito destacado no documento fiscal relativo às aquisições de insumos, até o limite de

percentual da carga tributária na operação subsequente.

A interpretação da própria SEFAZ/BA sobre o tema em questão, firmado pela Diretoria de Tributação, também converge para a manutenção integral dos créditos apropriados pela Recorrente, até o limite de percentual da carga tributária na operação subsequente.

No Parecer nº 8.449/2012, já acostado aos autos e bem explorado no r. Acórdão Recorrido, verifica-se o entendimento da Diretoria de Tributação no sentido de que o art. 29, § 8º da Lei Estadual nº 7.014/96 confere ao contribuinte o direito de apropriar-se do crédito fiscal relativo a saídas subsequentes amparadas pelo benefício fiscal da redução da base de cálculo, considerada a carga tributária resultante do percentual de redução aplicado na saída:

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

Por fim, deve ser ressaltado essa postura já foi censurada por este Eg. CONSEF, conforme se observa do Acórdão relativo ao PAF nº 271330.0002/10-3 de 21/03/2017, onde a 1ª CJF cancelou autuação envolvendo o mesmo estabelecimento e fiscalização, relativa aos exercícios de 2008 e 2009: (cf. Infração 10 - Págs. 35/39 do Acórdão).

*PAF nº 271330.0002/10-3 – Exercícios de 2008 / 2009
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0074-11/17*

EMENTA: (...) SAÍDAS CONTEMPLADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Apuração feita com base em todos os créditos fiscais das aquisições de insumos utilizados na industrialização de vários produtos, que são contemplados com diferentes tratamentos tributários. Não comprovado a vinculação do crédito utilizado com o produto que deu saída com redução de base de cálculo. Mantida a Decisão pela improcedência da infração 10. (...)

Outrossim, já houve cancelamento das autuações de estorno proporcional do crédito de ICMS relativas aos exercícios de 2011 e 2012, também envolvendo o mesmo estabelecimento e fiscalização, conforme ementas abaixo transcritas:

*PAF nº 271330.0010/12-2 – Exercício de 2011
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0119-11/16*

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

*PAF nº 297515.0005/14-8 - exercício de 2012
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0140-12/15*

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

Nesse contexto, deve ser negado provimento ao recurso de ofício para manter o cancelamento da exigência perpetrada na infração em referência, com base nos argumentos expostos acima.

DA IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 05 – OMISSÃO DE SAÍDAS

A infração 05 exige crédito tributário decorrente da falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documento fiscal. A suposta omissão foi apurada nos exercícios de 2008 a 2010 nas saídas de ETENO, mediante levantamento

quantitativo de estoque, cuja apuração encontra-se no Anexo V do auto de infração.

Ocorre que a suposta omissão apurada pela fiscalização está caracterizada como perdas normais no processo produtivo, variável não considerada na movimentação de estoque, a qual não ultrapassa o percentual de 1,01%, conforme demonstrativo abaixo em cada exercício autuado:

DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DE PERDAS OU GANHOS						
Produto	Estoque Inicial	Produção	Entradas	Movimentação	Perda/Ganho	Percentual
2008	10.163.584,90	1.047.325.451,00	-	1.057.489.035,90	10.661.793,99	1,01%
2009	17.699.830,91	1.139.599.230,00	-	1.157.299.060,91	9.531.494,76	0,82%
2010	16.281.407,15	1.042.839.507,00	9.618,00	1.059.130.532,15	591.356,63	0,06%

A existência de (i) **perdas normais no processo produtivo** e (ii) **incertezas normais na medição** é irrefutável, objeto de confirmação mediante prova técnica produzida pela Escola Politécnica da UFBA, instituição de notória especialização e independência, conforme trechos abaixo (**Doc. 05**):

PERDAS NO PROCESSO PRODUTIVO

Quaisquer processos industriais não possuem 100% de eficiência, apresentando perdas de produtos e insumos por diferentes mecanismos, dentre os quais pode-se destacar (IPCC, 2006; MARTINS, 2004): (i) vazamento em equipamentos, (ii) perdas por evaporação, (iii) venting, (iv) queima no Flare, (v) liberações acidentais, (vi) perdas em tubulações, (vii) perdas no transporte, (viii) operações de carga e descarga

INCERTEZA DE MEDIÇÃO

As incertezas intrínsecas aos instrumentos de medição estão presentes tanto nos elementos primários de medição, quanto nos secundários e terciários.

Não obstante, foi discutido também que o estado do sistema de instrumentação de custódia pode agregar até altas incertezas às variáveis medidas, devido a não-conformidades nos elementos primários, secundários e terciários, além de deficiências técnicas nos procedimentos de medição e de calibração dos medidores e instrumentação.

Ademais, de forma superveniente ao lançamento, através da Portaria nº. 18/2017, o próprio Estado da Bahia, estabeleceu os percentuais objetivos de perdas normais no processo produtivo, conforme abaixo (**Doc. 06**):

Art. 1º As faltas e sobras identificadas nas movimentações e nos estoques dos agentes econômicos que atuam nos segmentos de exploração e produção de petróleo e gás natural, de refino e processamento de petróleo e gás natural, assim como no segmento de distribuição de combustíveis, derivados de petróleo, desde a sua aquisição até a correspondente entrega ao destinatário final, deverão ser tratadas nos termos desta Portaria.

§ 1º. São consideradas naturais e admissíveis, as faltas e sobras na indústria de petróleo que estejam enquadradas dentro dos seguintes limites individualizados por classe de produto:

CLASSE DO PRODUTO	LIMITES ADMISSÍVEIS DE DIFERENÇAS
PETRÓLEO	-1,32% a +1,03%
GLP	-1,35% a +1,80%
ACABADO(1)	-1,12% a +0,88%
ACABADO(2)	-1,39% a +1,04%

NOTA:(1) Produto ACABADO em m3 a 20° C(2) Produto ACABADO em tonelada

O art. 2º, IX da referida Portaria conceitua da seguinte forma a classe do produto “Acabado 2”, no qual se enquadra o ETENO, por ser derivado do craqueamento da NAFTA: “*Produto Acabado em unidade de massa (kg ou t): Derivados de petróleo e gás natural decorrentes de sua transformação, que são quantificados em unidades de massa, tais como nafta, óleo combustível, cimento asfáltico, dentre outros.*”

No caso em tela, as perdas apuradas pela fiscalização na infração em debate, não ultrapassam o percentual entre -1,39% e +1,04%, devendo ensejar o cancelamento da autuação perpetrada pela fiscalização. Outrossim, a mesma fiscalização responsável pela lavratura do presente auto, já vem reconhecendo na movimentação de estoque o percentual de 0,15% como perdas normais, conforme se verifica no Auto de Infração nº 297515.0001/17-7 relativo aos exercícios de 2013 e 2014, devendo, no mínimo, ser adotado o mesmo procedimento no presente caso (**Doc. 07**):

SECRETARIA DA FAZENDA DA BAHIA
SUPERINTENDÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
COORDENAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E EMPRESAS DE COMBUSTÍVEIS - COPEC
CONTRIBUINTE: BRASKEM S/A
CNPJ: 42.150.391/0001-70
INSCRIÇÃO ESTADUAL: 001.027.389
EXERCÍCIO: 2014

Cod	Produto	Est Inicial	Produção	Ent c NF	Ajustes Entrada	Sai c NF	Consumo	Perdas/Ganho	Ajustes Saida	Est Fin Esc	Est Fin Apur
		a	b	c	d	e	f	g	h		j)=(a+b+c+d)-(e+f+g+h)
P013	P013-ETENO	9.307.468,88	1.184.893.721,00	1.538.813,00	-	1.168.973.807,22	-	1.793.610,00	-	12.519.528,55	24.972.585,66

Salvador, 13 de dezembro de 2017

Luis Henrique de Sousa Alexandre
Auditor Fiscal Cad. 269.354-7

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

Na autuação relativa aos exercícios de 2013 e 2014, em face do mesmo estabelecimento e promovida pela mesma fiscalização, verifica-se que a autuação contemplou a redução da base de cálculo fixada na legislação estadual, conforme demonstrativo Anexo, devendo ser adotado o mesmo procedimento no presente caso (Doc. 07, já referido):

Nesse contexto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para o cancelamento da exigência perpetrada na infração em referência, com base nos argumentos expostos acima.

Trata-se de infração atinente ao suposto recolhimento a menor do ICMS, mediante regra de antecipação parcial, na aquisição de álcool etílico hidratado de outras unidades da Federação, não signatárias do Protocolo ICMS 17/04. A antecipação parcial está prevista nos arts. 61, IX c/c art. 515-D, RICMS/97, determinando a pauta fiscal mínima de R\$ 1,00 (um real) nas operações com o produto *álcool etílico hidratado*.

Entretanto, conforme restou documentalmente comprovado na defesa administrativa, verifica-se que o álcool etílico hidratado é adquirido pela Recorrente para ser aplicado enquanto insumo do produto final industrializado ETBE, que, por sua vez, é integralmente exportado, de modo que é inaplicável a regra de pauta fiscal, conforme entendimento já manifestado pela DITRI, abaixo reproduzido:

ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. ARTIGO 352-A, § 1º, INCISO II DO RICMS/BA.

41

ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE ARTESANATO. MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO INTERNO. INCIDÊNCIA. RICMS/BA, ARTIGO 352-A, § 1º, INCISO II.

Por fim, a presente cobrança sob a forma de pauta fiscal esbarra na Súmula nº 431 do Eg. Superior Tribunal de Justiça, cujo conteúdo segue transcrito abaixo:

Súmula 431 – É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

Nesse contexto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para o cancelamento da exigência perpetrada na infração em referência, com base nos argumentos expostos acima.

DA IMPROCEDÊNCIA DAS INFRAÇÕES 07 E 08 – USO E CONSUMO

A infração 07 do Auto de Infração acusa a Recorrente de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nas operações de compra dentro do Estado da Bahia.

Por sua vez, a infração 08 é reflexa à infração 07, exigindo o ICMS supostamente incidente decorrente da diferença entre as alíquotas dos produtos adquiridos de outras unidades da federação, destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

De início, deve ser *negado* provimento ao *recurso de ofício* em relação ao crédito tributário exonerado nas infrações 07 e 08 em relação aos produtos (i) *TRACERCO*; (ii) *Dióxido de Carbono*; (iii) *Hidróxido de Sódio* e (iv) *Ácido Sulfúrico*, em que houve a devida comprovação, mediante diligência da ASTEC, quanto a utilização como insumo na industrialização de produto final do estabelecimento autuado.

Em relação aos produtos *Hidróxido de Sódio* e *Ácido Sulfúrico*, tendo em vista a comprovação de que são empregados como insumos na industrialização dos produtos finais água desmineralizada, água potável e água clarificada na Central de Utilidades, foi revista a autuação apenas em relação ao percentual de 42%, equivalente ao volume comercializado para clientes do estabelecimento autuado.

Ocorre que, conforme constou nos índices técnicos, 78% da água desmineralizada consumida internamente é utilizada para a industrialização de Vapor d'Água, que também é comercializado pelo estabelecimento autuado como produto final, conforme comprova o relatório anexo de notas fiscais do período autuado de 2010 (Doc. 08).

Assim, deve ser mantido o crédito em relação as entradas dos produtos *Hidróxido de Sódio* e *Ácido Sulfúrico* no percentual adicional de 45,24% (78% de 58%).

Adicionalmente, deve ser revista a autuação em relação aos produtos *Nitrogênio Gasoso Líquido* e *Nitrogênio Líquido Tanque Carreta*, cuja exigência de ICMS ocorreu no percentual de 100%, enquanto na mesma autuação a fiscalização só promoveu a glosa equivalente a 2% do produto *Nitrogênio Gás Tubovia*, quantidade destinada a fazer purgas dos hidrocarbonetos dos sistemas antes da abertura dos equipamentos.

Ocorre que os produtos acima referidos *têm a mesma propriedade e a mesma aplicação no processo produtivo do estabelecimento autuado*, havendo diferentes denominações, exclusivamente, por questões comerciais junto ao fornecedor, White Martins, em razão da diferença de vazão no fornecimento do Nitrogênio.

Nesse sentido, deve ser revista a autuação para, no máximo, permitir a glosa dos produtos *Nitrogênio Gasoso Líquido* e *Nitrogênio Líquido Tanque Carreta* até o percentual máximo de 2%, sendo incoerente e injustificada a glosa no percentual de 100% em relação aos referidos produtos.

Por fim, em relação aos demais produtos que foram objeto de glosa, são aplicados no estabelecimento autuado com a finalidade de tratamento de efluentes ou atuam como inibidores de corrosão, devendo também ser reconhecido o crédito de ICMS.

Na infração em referência houve a exigência do ICMS pela falta de estorno de crédito, quando da “quebra anormal” de propeno nos exercícios de 2007 e 2008. Conforme bem observado no r. Acórdão recorrido, a demonstração do total apurado se resume a uma planilha denominada “Anexo IX”, sintética, com indicação dos meses, e seguinte formatação:

A fiscalização não explicita nem explica a metodologia utilizada, bem como a razão de ter considerado as perdas “anormais”, e qual o critério para assim considerar os valores lançados.

Nesse sentido, deve ser negado provimento ao recurso de ofício relativo a infração 09, mantendo-se a exoneração do crédito tributário reconhecida na decisão recorrida, diante da ausência de comprovação pela fiscalização da ocorrência de ***perdas anormais*** em relação ao produto propeno.

Na remota hipótese de ser mantido o lançamento, deve ser aplicada a regra de redução da carga tributária equivalente a 12% em relação ao propeno, prevista no art. 87, XLII, do RICMS/97. Na autuação relativa aos exercícios de 2013 e 2014, em face do mesmo estabelecimento e promovida pela mesma fiscalização, verifica-se que a autuação contemplou a redução da base de cálculo fixada na legislação estadual, conforme demonstrativo Anexo, devendo ser adotado o mesmo procedimento no presente caso (Doc. 07, já referido)

DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer que seja *negado provimento ao Recurso de Ofício* relativo ao crédito tributário exonerado em 1ª Instância administrativa pela d. JJF, bem como se dignem Vossas Senhorias a conhecer e *dar provimento* ao presente *recurso voluntário*, para que seja cancelado o crédito tributário mantido na decisão de 1ª instância administrativa proferida pela d. JJF. Requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

No entanto, o Recorrente voltou a protocolar outra peça de defesa à fl. 1852. Alega que quanto à infração 5, apresenta o livro razão com as perdas de eteno nos exercícios de 2008 e 2009 as quais devem ser computadas para movimentação de estoque, conforme entendimento firmado pelo Acórdão 0253-12/18 envolvendo o mesmo autuante e o mesmo estabelecimento.

Em relação a 2010, requer em que pese a ausência do registro de razão, seja aplicado o critério

superveniente adotado pelo mesmo autuante no Auto de Infração nº 297515.0001/17-7, relativo aos exercícios de 2013 e 2014 no qual passou a acolher na movimentação de estoque o percentual de 0,15% como perdas normais. Além disso em 2008, 2009, e 2010 deve ser observado redução da base de cálculo fixada na legislação estadual conforme critério superveniente adotado pelo mesmo autuante e mesmo estabelecimento no Auto de Infração nº 297515.0001/17-7 relativo aos exercícios de 2013 e 2014.

Quanto às infrações 07 e 08, requer seja aplicado o critério superveniente pela 1ª CJF Acórdão 0046-11/18 envolvendo o mesmo estabelecimento e autuante, que reconheceu o crédito adicional dos insumos empregados na produção de água desmineralizada que foi consumida para industrialização de vapor d'água vendido como produto final. Que 78% da água desmineralizada foi empregada na industrialização de vapor que também é comercializado como produto final, conforme relatórios fiscais do período autuado de 2010.

Que na infração 2 não se considerou no computo do cálculo para fins de comparativo de preço mais recente as saídas do CFOP 6105, devendo ser revisto o cálculo com base no referido critério. Ao final pede pelo cancelamento das infrações 02, 05, 07 e 08.

À fl. 1888, o processo foi convertido em diligência, na sessão do dia 05.09.2019, para a INFAZ de origem de forma que o autuante atendesse os seguintes pedidos:

Tomar conhecimento das razões apresentadas durante a sessão de julgamento, e já anexadas ao processo, e se pronunciar nova informação fiscal sobre os argumentos apresentados:

1. Perdas de eteno registradas no livro razão, na infração 5;
2. Glosa do crédito fiscal nas aquisições de nitrogênio na infração 7, à ordem de 2%;
3. Na infração 8, sobre os insumos empregados na produção de água desmineralizada que foi utilizada para produção de vapor d'água e que também foi vendido como produto final sendo que a autuação foi revista apenas em relação ao percentual obtido pelo percentual de água vendida como produto final, mas sem considerar o vapor;
4. Na infração 2, nas remessas para armazenagem interestadual, a comparação do preço de remessa e o de saída mais recente que não considerou para fins deste comparativo de preços, as saídas efetivadas pelo CFOP 6.105.

Pedi-se ainda refazer os lançamentos nas seguintes condições, ainda que em suas posições, tenham discordado dos argumentos do recorrente, de forma a possibilitar esta Câmara, a tomada de decisão:

1. na infração 5 refazer o estoque com as perdas consideradas, contudo, certificando-se da exata correção dos dados apresentados no livro razão, sendo recomendável e se julgar necessário conferir os registros em sua escrita contável original.
2. Na infração 7, refazer os cálculos considerando a glosa de 2% do nitrogênio.
3. Na infração 8 verificar se a empresa efetivamente comprova a venda de vapor e no percentual comprovado, refazer os estornos de insumos na proporção do vapor vendido a partir dos dados já corrigidos para venda de água desmineralizada.
4. Na infração 2, considerar para fins do comparativo, preços mais recentes, as saídas efetivas pelo CFOP 6.105.

A seguir, dar vistas ao recorrente para no prazo de 30 dias, se pronunciar sobre a diligência.

Os autuantes, às fls. 1894/96, prestaram nova informação fiscal em razão da diligência solicitada nos seguintes termos:

Quanto à primeira parte da diligência, item 1, que diz respeito às perdas de eteno, na infração 5, pontuaram o seguinte: o contribuinte apresentou perdas referentes ao produto eteno lançadas no livro Razão, contudo a Legislação Tributária do estado da Bahia do seguinte tratamento às perdas

sejam elas normais ou anormais:

Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS (Conv.SINIEF, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 01/89):

I - sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS;

[...]

IV - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);

Para tanto deveria o contribuinte ter emitido Nota Fiscal de Saída com o CFOP 5927 – Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração com a finalidade de regularizar o seu estoque, mediante os respectivos documentos fiscais. Tais obrigações acessórias são necessárias para ajuste de tais perdas. Pois existe a previsão de emissão de nota fiscal, portanto houve efetivamente omissão de saídas pela não emissão de nota fiscal.

Quanto ao item 2, da glosa de crédito fiscal nas aquisições de nitrogênio na infração 7:

O Laudo Técnico IT 2012- 004 indica a seguinte função para o produto nitrogênio liq carreta:

<i>NITROGENIO</i>	<i>LIQ</i>	<i>TQ</i>	<i>Gás inerte usado em vários sistemas do processo produtivo da UNIB, com o objetivo de fazer purgas dos hidrocarbonetos dos sistemas, antes da abertura destes equipamentos para manutenção.</i>
<i>CARRETA</i>			

Portanto não tem direito ao crédito do ICMS por ter sua aplicação justamente no momento de parada para manutenção. Portanto glosa de 100% do crédito de ICMS.

Quanto ao item 3, a infração 8, no que diz respeito ao vapor d'água, o autuante concorda que a parcela do ICMS relativa ao vapor produzido que posteriormente é vendido deve ser excluída da glosa do ICMS. Quanto ao item 4, no que diz respeito ao CFOP 6105, na infração 2, o autuante não vê óbice em utilizar o CFOP 6105 como valoração do preço mais recente.

Feitas as considerações, apresentaram o Resultado da Diligência:

1. Refeita a auditoria de estoques incorporando as perdas lançadas no Livro Razão da Braskem. Ajustada a planilha Braskem Anexos V VA VB VC VD Aud Est Eteno. Valor ajustado para R\$3.255.356,75 (Três milhões, duzentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e cinquenta e seis reais e setenta e cinco centavos). Infração 5.
2. Refeita a planilha Diligência Fiscal Uso e Consumo Auto de Infração nº 2713300001_11-5 com a glosa de todo o nitrogênio no mesmo percentual de 2%.
3. Refeita a planilha Diligencia Fiscal Uso e Consumo Auto de Infração nº 2713300001_11-5 abatendo a parcela do ICMS referente a venda do vapor produzido, considerando as informações do IT – 006/2012, ou seja 78% da água consumida é destinada a produção de vapor e 14% do vapor produzido é vendido. Com estes ajustes a infração 7 valor ajustado para R\$493.576,41 (Quatrocentos e noventa e três mil, quinhentos e setenta e seis reais e quarenta e um centavo). Sem alteração a infração 8.
4. Refeita a planilha Diligencia Fiscal Rem Armaz Outra UF 2713300001115 considerando também o CFOP 6105 como preço mais recente. Infração 2 valor ajustado para R\$4.056.412,54 (Quatro milhões, cinquenta e seis mil, quatrocentos e doze reais e cinquenta e quatro centavos).

Informam que que todas as planilhas em anexo à Diligência. Intimado a se manifestar, o contribuinte apresentou suas ponderações sobre a diligência efetuada às fls. 1905/10.

Atendendo ao quanto determinado por essa Eg. Câmara de Julgamento Fiscal, os autuantes promoveram a diligência fiscal do crédito tributário autuado nas infrações 02, 05, 07 e 08 da seguinte forma.

II – Infração 02

Os autuantes não apresentaram objeção em considerar também as notas fiscais de saída com CFOP 6.105 como parâmetro para a identificação do preço unitário das notas fiscais de remessa para armazenagem que foram autuadas.

Contudo, os autuantes promoveram o ajuste exclusivamente em relação a Nota Fiscal autuada nº 366.807, quando deveriam também ter promovido o ajuste das notas fiscais autuadas abaixo listadas, já que houve a concordância com o critério, conforme demonstrativo anexo:

NF autuada	Produto	NF de saída em geral		
361274	P488-COPERA-F-I	CFOP	11/01/2008	361229
362884	P488-COPERA-F-I	6105	07/02/2008	362881
362922	P488-COPERA-F-I	6105	08/02/2008	362934
363283	P488-COPERA-F-I	6105	13/02/2008	363254
364014	P488-COPERA-F-I	6105	22/02/2008	363981
365959	P488-COPERA-F-I	6105	25/03/2008	365918
367451	P488-COPERA-F-I	6105	18/04/2008	367442
367543	P488-COPERA-F-I	6105	22/04/2008	367524
369194	P488-COPERA-F-I	6105	19/05/2008	369220
370348	P488-COPERA-F-I	6105	02/06/2008	370290
370969	P488-COPERA-F-I	6105	16/06/2008	370936
372160	P488-COPERA-F-I	6105	08/07/2008	372056
373148	P488-COPERA-F-I	6105	24/07/2008	373082
374018	P488-COPERA-F-I	6105	11/08/2008	374038
374784	P488-COPERA-F-I	6105	26/08/2008	374776
375716	P488-COPERA-F-I	6105	09/09/2008	375627
377778	P488-COPERA-F-I	6105	17/10/2008	377828
378775	P390-ISOPRENO	5101	03/11/2008	378807
379499	P488-COPERA-F-I	6101	17/11/2008	379480
380568	P488-COPERA-F-I	6105	05/12/2008	380529
380983	P488-COPERA-F-I	6105	15/12/2008	380948
381473	P488-COPERA-F-I	6105	23/12/2008	381365
2705	P488-COPERA-F-I	6105	16/01/2009	2679
2716	P488-COPERA-F-I	6105	19/01/2009	2791
7636	P488-COPERA-F-I	6105	06/04/2009	7561
11375	P390-ISOPRENO	5101	22/05/2009	10324
14267	P390-ISOPRENO	6105	07/07/2009	13156
16829	P390-ISOPRENO	6105	25/08/2009	16166
19721	P390-ISOPRENO	6105	13/10/2009	19736
22697	P390-ISOPRENO	6105	05/11/2009	21376

Nesse sentido, sem prejuízo dos demais argumentos defensivos articulados no presente processo, já que houve a concordância com o critério, deverá ser retificada a diligência fiscal também em relação as notas fiscais acima listadas.

II – Infração 05

No que se refere ao crédito tributário exigido na infração 05, atendendo ao quanto determinado na diligência fiscal, os autuantes promoveram a revisão da movimentação de estoque, de modo a considerar a perdas registradas no Livro Razão, o que ensejou na redução do crédito tributário para o montante de R\$ 3.255.356,75:

Resumo da Auditoria de Estoque do Eteno											
Ano	Est Inicial A	Produção B	Ent N Fiscal C	Saídas N Fiscal D	Perdas Razão E	Est Final Escrit F = (A+B+C) - D	Est Final Apurado G = F - E	Om Saídas H	P Unit I = G * H	BC J = I * 0,17	ICMS K = J * 0,17
2008	10.163.584,902	1.047.325.451,00	-	1.029.127.411,00	1.537.190,00	17.699.830.912	26.824.434,90	9.124.603,99	1.9659	17.938.058,98	3.049.470,03
2009	17.699.830,912	1.139.599.230,00	-	1.131.486.159,00	40.620.453,00	16.281.407,150	15.192.448,91	(1.088.958,24)	1.8397	(2.003.356,47)	(340.570,60)
2010	16.281.407,150	1.042.839.507,00	9.618,00	1.049.317.632,00	0,00	9.221.543,522	9.812.900,15	591.356,63	2,048	1.211.098,37	205.886,72
											3.255.356,75

Ressalte-se que a simples ausência da emissão de nota fiscal de saída com CFOP 5.927, não é justificativa suficiente para a autuação sob a acusação fiscal como omissão de estoque, já que a obrigação acessória sequer seria exigível em relação as perdas normais.

Além disso, a admissão na movimentação de estoque das perdas devidamente registradas no

Livro Razão está em consonância com os julgados do próprio CONSEF nos Acórdãos nºs 0126-12/16 e 0253-12/18, envolvendo o mesmo estabelecimento autuado da Braskem.

Outrossim, a Braskem manifesta que não deverá prevalecer também a omissão de estoque apurada após a revisão parcial acima referida, uma vez que está dentro do intervalo objetivo de - 1,39% e +1,04% de faltas e sobras, admitido como normal em face do estabelecimento, conforme Laudo produzido pela UFBA já acostado aos autos e Portaria nº 18/2017 (Produto Acabado (2)).

DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DE PERDAS OU GANHOS						
Produto	Estoque Inicial	Produção	Entradas	Movimentação	Perda/Ganho	Percentual
2008	10.163.584,90	1.047.325.451,00	-	1.057.489.035,90	10.661.793,99	1,01%
2009	17.699.830,91	1.139.599.230,00	-	1.157.299.060,91	9.531.494,76	0,82%
2010	16.281.407,15	1.042.839.507,00	9.618,00	1.059.130.532,15	591.356,63	0,06%

Por fim, verifica-se que a fiscalização não aplicou a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XLII do RICMS/97, nas saídas do produto acabado (ETENO), nesses termos:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

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

Na autuação relativa aos exercícios de 2013 e 2014, em face do mesmo estabelecimento e pela mesma fiscalização, verifica-se que a autuação contemplou a redução da base de cálculo fixada na legislação estadual, conforme demonstrativo já acostado aos autos no Recurso Voluntário e evidenciado abaixo:

Q14											
=P14*0,7058824											
	A	B	M	N	O	P	Q	R	S	T	U
4	CONTRIBUINTE: BRASKEM S/A										
5	CNPJ: 42.150.391/0001-70										
6	INSCRIÇÃO ESTADUAL: 001.027.389										
7	EXERCÍCIO: 2013										
8											
9											
10											
11											
12	Cod	Produto	Omissão Saídas	Omissão Entradas	V. Unit	B Cál	Red B Cál	Aliq	ICMS	ICMS	
13			l=j-i	m=(j-i)x-1	n	o=l x n ou m x n	p	q	r = p x q	Omissão Saídas	Omissão Entradas
14	P013	P013-ETENO	9.800.513,86	-	3,3512	32.843.935,09	23.183.955,73	0,17	3.941.272,47	3.941.272,47	-

Diante disso, deve ser cancelado integralmente o crédito tributário exigido na infração 05, conforme razões aduzidas acima. Subsidiariamente, no mínimo, deverá ser reduzido o valor do crédito tributário para o montante de R\$ 3.255.356,75, conforme revisão fiscal produzida pelos autuantes na diligência que foi efetivada.

III – Infrações 07 e 08

Os autuantes promoveram a revisão do percentual de estorno dos produtos Ácido Sulfúrico e Hidróxido de Sódio na infração 07, admitindo o crédito adicional do percentual empregado na industrialização de água desmineralizada, que foi consumida na planta para a industrialização do Vapor d'Água.

Os autuantes admitiram o crédito adicional de 10,92%, equivalente ao percentual do Vapor d'Água que foi vendido como produto final pelo estabelecimento autuado, o que deverá ser homologado por ocasião do presente julgamento.

Todavia, por ocasião do presente julgamento, deverá ser admitido também o crédito que foi glosado em relação percentual do Vapor d'Água que foi consumido dentro da planta industrial, por ser caracterizado como um insumo (utilidade) essencial ao processo produtivo, conforme descritivos já acostados no presente feito.

Por fim, em relação ao Nitrogênio Líquido Tanque Carreta o demonstrativo foi feito pelos autuantes, de modo a considerar o estorno de 2%, tal como foi efetivado nas demais entradas de nitrogênio, refletindo também o critério fixado no Acórdão nº 0046-11/18 da 1ª CJF, envolvendo o mesmo estabelecimento da Braskem.

Em relação ao crédito tributário mantido, inclusive em relação aos produtos que não foram objeto da diligência fiscal, a Braskem reitera os argumentos expostos no Recurso Voluntário.

IV – Do Pedido

Pelo exposto, ratificando o Recurso Voluntário em todos os termos em que formulado, requer sejam acolhidas as reduções promovidas pelos autuantes nos demonstrativos revisados na presente diligência, específica para as infrações 02, 05, 07 e 08, sem prejuízo dos ajustes complementares indicados na presente manifestação.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Milton Hedayioglu mendes de Lima - OAB/BA nº 20.769.

VOTO

Trata o presente, de Recurso de Ofício e Voluntário, decorrente de julgamento pela Procedência Parcial, em Primeira Instância deste Conselho, conforme demonstrativo abaixo:

Infração	Autuado	Mantido
01	R\$ 375.498,37	R\$ 131.267,88
02	R\$ 4.056.739,94	R\$ 4.056.739,94
03	R\$ 856.024,01	R\$ 856.024,01
04	R\$ 44.731.403,06	R\$ 0,00
05	R\$ 6.750.055,72	R\$ 6.750.055,72
06	R\$ 1.300.916,08	R\$ 1.256.947,99
07	R\$ 1.987.173,70	R\$ 1.557.794,97
08	R\$ 393.823,95	R\$ 213.453,55
09	R\$ 529.254,62	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 60.980.980,35	R\$ 14.822.284,06

A infração 3, julgada inteiramente procedente, foi paga, segundo informou o Recorrente, e sequer fez parte da lide, mesmo na primeira instância, pois foi reconhecida já na impugnação inicial, sendo também julgadas totalmente procedentes, as infrações 2 e 5; parcialmente procedentes as infrações 1, 5, 6, 7 e 8, e totalmente improcedentes as infrações 4 e 9. Assim, resumido o resultado da lide, passo inicialmente ao julgamento do Recurso de Ofício.

INFRAÇÃO 1

A Infração decorreu da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados no Estado. Consta a informação de que nos exercícios de 2007 a 2010 foram dadas saídas de Aguarrás Mineral (NCM 2710.11.30) sem efetuar a substituição tributária prevista no artigo 512-A, Inciso I, alínea “e” do RICMS, base de cálculo artigo 512-B no valor principal de R\$ 375.498,37, multa de 60%, tendo sido reduzida após julgamento, para R\$131.267,88.

O voto recorrido, em que foi diminuído o valor lançado, fundamentou-se em teor da Ementa do Parecer nº 2187/2009, segundo a qual, aplica-se a substituição tributária ao produto aguarrás mineral, NCM 2710.11.30, quando destinados ao uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos. Artigo 512-A, I “c”, 7 do RICMS/BA, bem como da alegação defensiva de terem alguns destinatários se utilizado da aguarrás enquanto insumo de thinner e solventes ou a revenderam para tal finalidade, e nesse contexto, entender deveriam ser expurgadas as notas fiscais de saídas para os mesmos, a saber, as empresas Coremal, Petrolusa e IQ Soluções & Química, tendo em vista que não foram vendidas sujeitas ao regime de substituição tributária, o primeiro relator deste processo, Eduardo Ramos de Santana, agiu acertadamente ao determinar a realização de diligência, atendendo ao pleito da defendente, para solicitar que fossem excluídas as operações de vendas de aguarrás para aqueles estabelecimentos que o adquirem como matéria prima.

Assim, após diligência, feitas as exclusões, o demonstrativo elaborado para a infração constante

às fls. 749 a 755, e julgo a mesma procedente em parte, no valor de R\$ 131.267,88. No caso, o entendimento, quanto à fidelidade do art. 512-A, me pareceu acertada pela Junta de Julgamento, visto que a descrição a que se reporta a aplicação da substituição tributária em nenhum momento se aplica ao uso como insumo dos destinatários, mas apenas quanto ao uso em máquinas motores e veículos. Mantida a decisão recorrida.

INFRAÇÃO 4

Decorreu esta infração, pelo fato do autuado não efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente proporcional da redução, no montante principal de R\$44.731.493,06, além da multa de 60%, no exercício de 2010.

Trata-se de infração de maior valor, que representa mais de 70% do total lançado neste auto de infração. De acordo com os autuantes, a empresa “efetuou saídas de mercadorias com redução de base, via mecanismo de ‘carga tributária’ dos produtos eteno, propeno, tolueno, buteno, ortoxileno, benzeno, com base no Decreto nº 11059/2008 e suas modificações, que não faz previsão de manutenção do crédito, na forma do art. 35-A em seu parágrafo único do RICMS/BA. Além dos já citados, também o GLP, subproduto no processo produtivo. A ausência de estorno caracteriza infração ao art. 97, inciso I, alínea b do RICMS/BA. A junta julgou improcedente, baseada em farta jurisprudência deste Conselho, em autos que versa dos mesmos assuntos, conforme ementas abaixo:

Acórdão 2ª CJF 0140-12/15

“EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. CRÉDITO FISCAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. EXISTÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL. No lançamento de ofício, verifica-se a existência de vícios materiais insanáveis que fulminam o Auto de Infração, quanto à metodologia adotada pelo fisco para se determinar o estorno do crédito fiscal. Mantida a Decisão. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime”. “Examinando as peças que integram os autos depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado de anular o Auto de Infração em epígrafe, pois, precipuamente, conforme bem frisou o Acórdão recorrido, **a metodologia adotada pela fiscalização para determinar o estorno de crédito do ICMS está equivocada ao aplicar índice único, de 28,18% para todos os insumos, cujo percentual decorre das saídas com redução de base de cálculo e as saídas totais.**”

Acórdão 1ª CJF 0119-11/16

“EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. CRÉDITO FISCAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. EXISTÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL. No lançamento de ofício, verifica-se a existência de vícios materiais insanáveis que fulminam o Auto de Infração, quanto à metodologia adotada pelo Fisco para se determinar o estorno do crédito fiscal. Reformada a Decisão do Auto de Infração de Procedente para NULO. Preliminares acolhidas. Recurso Voluntário PROVIDO e apreciação do Recurso de Ofício PREJUDICADA. Decisão unânime Conforme fundamentado na decisão contida no Acórdão CJF nº 0140-12/15, em autuação idêntica a esta mesma empresa, **está equivocado a aplicação de um índice único de estorno de crédito do ICMS que varia de 29% a 34% para todos os insumos, cujo percentual decorre das saídas com redução de base de cálculo e as saídas totais.** Neste caso, considero nulo procedimento fiscal tendo em vista que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, em consonância com o disposto no artigo 18, IV, “a”, do RPAF/BA”.

Acórdão CJF 0074-11/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES DE ENTRADA POR IMPORTAÇÃO. SAÍDAS CONTEMPLADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Apuração feita com base em todos os créditos fiscais das aquisições de insumos utilizados na industrialização de vários produtos, que são contemplados com diferentes tratamentos tributários. Não comprovado a vinculação do crédito utilizado com o produto que deu saída com redução de base de cálculo. Mantida a Decisão pela improcedência da infração 10.”Pelo exposto, considero correta a Decisão de que a exigência do estorno, sem considerar as peculiaridades operacionais do estabelecimento autuado, e ainda, sem observar o teor do §3º do art. 2º do Decreto nº 11.059/08, que veda a exigência de estorno de crédito referente às entradas de nafta, cujas saídas dos produtos resultantes sejam beneficiadas pela redução de base de cálculo, não restou comprovado que o

montante dos créditos fiscais apropriados relativos aos insumos adquiridos, tenham sido inferiores ao montante dos débitos gerados pelos produtos que deram saídas com RBC.

O Parecer nº 8.449/2012, ratificado em 19 de abril de 2012, depois da autuação ora analisada, todavia, representa o entendimento oficial da Secretaria da Fazenda a respeito da matéria, conforme fundamentação do acórdão recorrido, externado pela Secretaria da Fazenda em posicionamento contrário ao daquele adotado pela fiscalização, vai no sentido de que, da interpretação do teor do artigo 29, §8º da Lei nº 7.014/96, a empresa autuada não estaria obrigada a realizar estorno para a fabricação dos produtos eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, orto-xileno, buteno e dicitlopentadieno, comercializados com uma carga tributária correspondente a 12%:

“BRASKEM PETROQUÍMICA S.A, pessoa jurídica de direito privado, com estabelecimento na Rua Hidrogênio, 1404, Parte, JD Campo Belo, Pólo Petroquímico, Camaçari, Bahia, inscrita no CNPJ sob o nº 04.705.090/0006-81 e Inscrição Estadual nº 068.480.150 NO, neste ato, representada por seus procuradores ao final subscritos (Doc. 01), vem, respeitosamente, nos termos do artigo 55 e seguintes do Decreto Estadual nº 7.629/99, formular a presente se nos períodos de apuração compreendidos no regime dos Decretos 11.059/2008 e 11.807/2009, estaria obrigada a proceder ao estorno proporcional dos créditos relativos às entradas de NAFTA, empregadas na industrialização dos produtos de que trata o art. 4º do Decreto nº 11.807/2009?

Da leitura do parecer, que entendo ser dispensável a transcrição completa aqui, por questão de concisão e espaço, em um acórdão já longo, por se tratar de auto com múltiplas infrações, e de grande complexidade, a conclusão é no sentido de que não se fará o estorno do crédito fiscal relativo às aquisições de nafta para utilização na fabricação de eteno, propeno, benzeno, para-xileno, tolueno, ortoxileno, buteno e dicitlopentadieno, promovidas pela Consulente no período de 19 de maio de 2008, a 31/03/2012, sob amparo dos Decretos nº 11.059/2008 e 11.807/2009.

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

Além disso, a consulta efetuada pelo próprio recorrente, aponta no sentido claro da improcedência e não da nulidade, razão pela qual, acompanho com inteireza a bem avalizada decisão de piso. Infração 4 improcedente. Mantida a decisão recorrida.

INFRAÇÃO 6

Consta a acusação de que se recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, no valor principal de R\$ 1.300.916,98, bem como multa de 60%, no período de abril a setembro de 2010. Há indicação de que *“recolheu a menor o ICMS referente à antecipação parcial do Álcool Etílico Hidratado adquirido de outras unidades da federação não signatários do Protocolo ICMS 17/04. O contribuinte adotou como base de cálculo do ICMS o valor da operação, não levando em consideração a Pauta mínima indicada na Instrução Normativa 04/2009, devendo aplicar o valor maior para a base de cálculo conforme o art. 515-D do RICMS/BA”*.

Houve no julgamento de piso, redução do valor lançado, por inclusão de notas fiscais de complemento de preço no levantamento, com a realização de diligência, a fim de que tais documentos fossem apresentados, para que, adicionando o valor da complementação a cada nota fiscal ou notas fiscais correspondentes na apuração do imposto devido a título de antecipação parcial, bem como de posse da planilha elaborada pela empresa que serviu de base para os recolhimentos realizados a tal título, constatar ou não se os valores das mencionadas notas fiscais de complementação de preço foram incluídas na apuração do imposto recolhido.

A fiscal diligente, em atendimento ao solicitado, realizou as devidas e necessárias verificações,

fazendo com que o montante da infração fosse reduzido, apresentando novo demonstrativo, o qual acolho. Assim, a infração 06 é julgada procedente em parte, no valor de R\$ 1.256.947,99, conforme indicado na diligência solicitada pelo primeiro relator, de acordo com o demonstrativo acostado à fl. 1.165.

Infração 6 procedente em parte. Mantida a decisão recorrida.

INFRAÇÕES 7 E 8 – estas infrações são conexas por utilização indevida de crédito fiscal nas aquisições de material de uso e consumo, na 7, e a correspondente diferença de alíquota, na 8.

Foi solicitado ao fiscal diligente, verificar em relação ao hidróxido de cálcio e ácido sulfúrico, se os produtos finais (águas desmineralizada, clarificada e potável), eram comercializados e tributados pelo ICMS, ainda que diferido, indicando a proporção utilizada na produção de água, e em caso de comercialização de água desmineralizada, refazer os demonstrativos originais, admitindo o crédito proporcional às saídas tributadas na infração 07 e diferencial de alíquota na infração 08.

Para o gás dióxido de carbono, deveria ser verificado *in loco*, se o produto participava de forma direta do processo produtivo da empresa, entrando em contato direto com a matéria prima ou o produto fabricado, ou se havia desgaste em decorrência do contato com a matéria prima ou produto produzido, hipótese nas quais deveriam ser excluídos das infrações, ou se utilizados na neutralização de resíduos para atender o controle ambiental, hipótese na qual deveriam ser mantidos no levantamento das mesmas infrações. Foi pedido também, para o produto “tracercos”, excluir o mesmo das infrações 07 e 08.

E assim foi feito, tendo a ASTEC atendido as solicitações e exarado seu Parecer, elaborando, inclusive, demonstrativos ajustados aos pedidos e elementos trazidos ao feito pela empresa, especialmente aqueles às fls. 1.196 a 1.225, consolidados na planilha de fl. 1.226. Em relação aos produtos hidróxido de sódio e ácido sulfúrico, consta a informação da diligente de que foram abatidos os percentuais de 42%, relativos à proporcionalidade de saídas tributadas do produto “água”.

Já o Tracerco, conforme bem explicado no acórdão recorrido, e já conhecido em outros julgamentos deste Conselho de Fazenda, não há dúvidas que se trata de um “marcador”. São substâncias que, quando adicionadas a solventes ou a derivados do petróleo, não alteram suas características físico-químicas, de forma que possam ser identificados.

O marcador se mistura com o produto industrial, integrando-o, e faz parte do produto final produzido, e nesta condição, não pode mesmo se caracterizar como bem de uso ou consumo, e, portanto, possível a utilização de crédito fiscal, assim como é dispensada a complementação de alíquota, concordando com a sua exclusão do levantamento.

Também me alinho ao parecer da diligência realizada pela ASTEC, e mantenho as infrações 07 e 08 procedentes em parte, de acordo com a planilha constante à fl. 1.226, com os valores respectivos para R\$1.557.794,97 e R\$213.453,55.

Infrações 7 e 8 parcialmente procedentes. Mantida a decisão recorrida.

INFRAÇÃO 9

Na infração 9, o recorrente deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, no valor principal de R\$ 529.254,62, e multa de 60%.

Pelo que consta, os autuantes lançaram como infração o valor do estorno de crédito das perdas apuradas pela empresa, que foram devidamente contabilizadas na forma dos documentos trazidos ao feito em sede de diligência.

Contudo, conforme explicado no voto recorrido, os autuantes não explicaram a metodologia utilizada, sequer justificaram a razão de terem considerado as perdas “anormais”, e qual o critério

para assim considerarem os valores lançados, uma vez que, como visto, perdas no processo industrial são tidas como previsíveis e normais.

Chama a atenção, o fato de que ao efetuar o estorno de crédito, consideraram as a entradas tributadas a 17%, quando se sabe que muitos itens são provenientes de outros estados, com alíquota interestadual, ou mesmo, se desse estado, tem redução de base de cálculo ou qualquer outra situação tributária.

Foi efetuada diligência, tendo os autuantes informando que foram prestados os esclarecimentos, relativamente às perdas observadas e lançadas, contidas nas informações das quantidades descritas, sendo em torno de 1% de acordo com os dados obtidos junto à sociedade empresária.

De acordo com o Relator do acórdão recorrido, tal percentual de perdas se mostra adequado e dentro dos parâmetros de normalidade, não tendo sido carregados ao feito por parte dos autuantes, justificativa convincente para considerar as perdas como excepcionais ou anormais, o que conduz à improcedência da autuação. Em sendo assim, não vejo reparos à infração 9, visto a falta de elementos probatórios acerca da correção do lançamento efetuado, que não traz certeza ou liquidez do valor cobrado.

Infração 9 improcedente. Mantida a decisão recorrida.

Assim posto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício e passo ao julgamento do Recurso Voluntário.

Quanto à primeira infração, há comprovação de pagamento do valor residual que inicialmente integrou o Recurso Voluntário, mas uma vez que o Recorrente pagou, há reconhecimento do valor julgado em primeira instância, e, portanto, considero prejudica o Recurso apresentado quanto a este item.

Infração 1 procedente em parte.

A infração 2 é relativa ao recolhimento a menor do ICMS nas remessas para armazenagem, por ter a Recorrente supostamente utilizado base de cálculo inferior ao preço de custo, e foi julgada inteiramente procedente na primeira instância.

O Recorrente alega que não houve falta de recolhimento do ICMS, considerando que houve autuação, exclusivamente, de operações de remessa para armazenagem, conforme se observa na própria descrição da infração e no respectivo Anexo II elaborado pela fiscalização.

Que houve o retorno de cada armazenagem, que ocorreu sob a mesma carga tributária incidente na remessa autuada, sendo inequívoca a neutralidade fiscal, como é da natureza das operações de armazenagem, em que sequer há alteração da titularidade jurídica da mercadoria. Que, por envolver exclusivamente operações de remessa para armazenagem, ainda que se admita que as operações ocorreram com erro na determinação da base de cálculo do ICMS, o crédito do imposto no retorno deveria ser apropriado pela Recorrente na mesma medida da autuação.

Que, todavia, não há mais prazo para a Recorrente pleitear a restituição do ICMS relativo à diferença do imposto nos retornos das operações de armazenagem, já tendo esse Eg. CONSEF, em ambas as Câmaras, cancelado autuações nessa mesma situação, quando comprovado que não houve prejuízo ao Erário, evitando o enriquecimento sem justa causa do Estado, conforme precedentes

Que se observa do Anexo II, elaborado pela fiscalização, o cálculo do preço de custo foi feito de forma equivocada, utilizando como referência uma única Nota Fiscal, quando deveria ter considerado o custo médio da mercadoria do mês imediatamente anterior. Como agravante, em muitos casos, a nota fiscal utilizada como referência do preço de custo sequer era do próprio mês autuado ou imediatamente anterior.

Que houve equívoco da fiscalização em ter utilizado uma única Nota Fiscal como referência do preço de custo, que não representa o custo médio da mercadoria, já que ocorreu em todas as

competências, as notas fiscais autuadas. Nesse contexto, deve ser dado provimento ao recurso voluntário para o cancelamento da exigência perpetrada na infração em referência, com base nos argumentos expostos acima.

Quanto à discussão da base de cálculo, a ser aplicada para o destaque do imposto no documento fiscal nas operações para Armazém Geral, nos termos do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, a base de cálculo para a operação está prevista no artigo 56, em seu § 1º que assim dispõe:

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

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

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

Retornando à Lei nº 7.014/96, o seu artigo 4º, ao definir o fato gerador do imposto, assim prescreve em seu inciso III:

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

(...)

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

Em acréscimo ao Recurso Voluntário, à fl. 1855, o Recorrente pontuou que para fins de comparação de preço mais recente, o autuante não considerou as saídas do CFOP 6.105 – venda de produção do estabelecimento que não deva transitar por ele, devendo ser revista a base de cálculo, em respeito à regra da verdade material.

No pedido de diligência à fl. 1899, foi solicitado ao autuante que averiguasse os argumentos do Recorrente, emitisse opinativo quanto à pretensão, e refizesse o demonstrativo com os novos cálculos para que fossem apreciados neste Conselho Fazenda.

À fl. 1895, em sua informação fiscal acerca da diligência, o autuante diz que não vê óbice em utilizar o CFOP como valoração do preço mais recente. Que refeita a planilha considerando o CFOP 6105, como preço mais recente, o valor ajustado permaneceu quase o mesmo inicial, de R\$4.056.412,54.

Ao se manifestar à fl. 1905, o Recorrente diz que os autuantes promoveram o ajuste apenas para a Nota Fiscal autuada nº 366.807, quando deveriam também ter promovido o ajuste para uma série de notas fiscais autuadas, já que houve até concordância com o critério, pelos autuantes.

Os autuantes, ao se manifestarem, retrucando que as notas fiscais consideradas na nova apuração incluindo o CFOP 6105, foram apenas as das operações tributadas, não sendo incluídas as notas fiscais de operação isentas ou não tributadas, ou seja, considerando apenas a operação de mesma natureza fiscal.

Neste caso, concordo com os autuantes, visto que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, e sendo isentas, não é mesmo possível comparar tais preços praticados com os das operações tributadas, sendo mesmo coerente que se considere para efeitos comparativos, as operações de mesma natureza fiscal, como alegaram.

Recorrendo ao voto do Relator *a quo*, ele diz que *em princípio é irrelevante a diferença temporal já que a data da remessa, e a data de saída da mercadoria, para efeitos de comparativo de preços, às vezes ocorrem com defasagem de tempo*. É certo também que não foi utilizado na autuação, preços de custo, como alegado no Recurso. O que se cobra, é a diferença entre o preço da remessa e o da saída mais recente do mesmo produto.

No momento da venda, é emitida uma nota fiscal sem débito de ICMS, para registrar a venda verificada. Ocorre que o valor lançado na nota fiscal de remessa para o armazém geral (operação tributada), nem sempre corresponde ao valor de venda efetiva da mercadoria (operação não tributada), fazendo nascer a obrigação do complemento do preço de venda, até pelo fato do

período decorrido ser normal uma defasagem do valor da operação, e a aplicação do comando regulamentar que estabelece a base de cálculo, indica que as diferenças apuradas, que devem ser submetidas à tributação correta, e como foi bem exposto no voto recorrido, não o foram, motivando a autuação, e cujos valores não foram objetivamente atacados pela defesa, que não conseguiu provar que o imposto lançado havia sido recolhido, ou a base de cálculo estava equivocada, conforme exposto acima, o que remete à procedência da autuação, nos moldes em que foi lançada.

Quanto ao pedido de compensação do ICMS que deixou de ser creditado no retorno, não há previsão legal. A decadência é um fenômeno jurídico que ocorre em mão dupla, no mais das vezes, contra o fisco. Seria impensável que o fisco, após o vencimento do prazo decadencial, pedisse aproveitamento de créditos de ICMS, por conta de arcar com prejuízos, e nesse caso, jamais poderia alegar enriquecimento ilícito do contribuinte, por ter se apropriado de valores, que em última instância foi pago pelo consumidor final, e não foi recolhido ao estado por motivos de decadência.

Não há, a *contrario sensu*, de se falar em enriquecimento ilícito do Estado, simplesmente porque o Recorrente em momento oportuno, dentro do prazo decadencial, deixou de se creditar de valores que julgava ser um direito, e está sendo cobrado de valores comprovadamente devidos, pela diferença de preços praticados. Mantido o valor apurado pela diligência.

Infração 2 procedente em parte no valor de R\$4.056.412,54, conforme demonstrativo abaixo:

2008/MESES	ICMS a Recolher	2009/MESES	ICMS a Recolher
JANEIRO	73.113,62	JANEIRO	214.564,39
FEVEREIRO	196.377,45	FEVEREIRO	144.878,80
MARÇO	247.515,13	MARÇO	143.494,54
ABRIL	148.703,10	ABRIL	150.972,61
MAIO	152.704,33	MAIO	176.434,02
JUNHO	98.860,26	JUNHO	429.945,83
JULHO	169.293,59	JULHO	270.582,84
AGOSTO	220.420,71	AGOSTO	123,57
SETEMBRO	76.016,97	SETEMBRO	240.430,59
OUTUBRO	73.532,60	OUTUBRO	243.865,13
NOVEMBRO	131.998,68	NOVEMBRO	288.108,86
DEZEMBRO	164.474,94	DEZEMBRO	-
Total	1.753.011,38	Total	2.303.401,16

A infração 05 é decorrente da falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documento fiscal. A omissão foi apurada nos exercícios de 2008 a 2010, nas saídas de ETENO, mediante levantamento quantitativo de estoque, cuja apuração encontra-se no Anexo V do auto de infração.

Alega o Recorrente, que a suposta omissão apurada pela fiscalização está caracterizada como perdas normais no processo produtivo, variável não considerada na movimentação de estoque, a qual não ultrapassa o percentual de 1,01%, conforme demonstrativo em cada exercício autuado, de 1,01%, 0,82% e 0,06%

Alega ainda, existência de perdas normais no processo produtivo e de incertezas normais na medição. Que ademais, de forma superveniente ao lançamento, através da Portaria nº 18/2017, o próprio Estado da Bahia, estabeleceu os percentuais objetivos de perdas normais no processo produtivo, conforme (Doc. 06) da defesa, de variação de -1,39% a + 1,04%, na indústria petrolífera, se produto acabado em tonelada, no qual se enquadra como eteno.

No caso em tela, alega que as perdas apuradas pela fiscalização na infração em debate, não ultrapassam o percentual entre -1,39% e +1,04%, devendo ensejar o cancelamento da autuação perpetrada pela fiscalização. Outrossim, a mesma fiscalização responsável pela lavratura do presente auto, já vem reconhecendo na movimentação de estoque o percentual de 0,15% como perdas normais, conforme se verifica no Auto de Infração nº 297515.0001/17-7, relativo aos

exercícios de 2013 e 2014, devendo, no mínimo, ser adotado o mesmo procedimento no presente caso (**Doc. 07**).

Por fim, que a fiscalização não aplicou a redução da base de cálculo prevista no art. 87, XLII do RICMS/97, nas saídas do produto acabado (ETENO), nesses termos:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

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

Na autuação relativa aos exercícios de 2013 e 2014, em face do mesmo estabelecimento e promovida pela mesma fiscalização, verifica-se que a autuação contemplou a redução da base de cálculo fixada na legislação estadual, conforme demonstrativo Anexo, devendo ser adotado o mesmo procedimento no presente caso (Doc. 07, já referido):

Nesse contexto, diz que deve ser dado provimento ao recurso voluntário para o cancelamento da exigência perpetrada na infração em referência, com base nos argumentos expostos acima. No complemento ao Recurso Voluntário, fls. 1853/54, o Recorrente aduz que apresenta comprovação mediante o Livro Razão com registro das perdas de eteno de 2008 e 2009, com as respectivas quantidades de 1.537.190 kg, e 10.620.453 kg, as quais, devem ser computadas no movimento de estoque conforme o entendimento firmado no Acórdão 2ª CJF nº 0253-12/18.

Que no exercício de 2010, embora sem registro do Livro Razão, que seja aplicado o critério superveniente adotado pelo mesmo autuante no Auto de Infração nº 297515.0001/17-7, relativo a 2013 e 2014 no qual passou a acolher o percentual de 0,15% como perdas normais. Além disso, pede ver a redução de base de cálculo nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, adotando-se o mesmo critério do Auto de Infração nº 297515.0001/17-7, relativo aos exercícios de 2013 e 2014.

Na diligência, os autuantes se manifestaram no sentido de não acolher o pedido porquanto o art. 201 do RICMS então vigente, diz que na regularização, em virtude de diferença na quantidade, volume, ou peso, deve ser emitido documento fiscal originário.

Que para tanto, deveria ter o contribuinte ter emitido nota fiscal de saída CFOP 5927 – *lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo, deterioração*, com a finalidade regularizar seu estoque. Tais obrigações acessórias, são necessárias para ajustes de tais perdas, pois existe a previsão de emissão de nota fiscal, portanto, houve efetivamente omissão de saídas pela não emissão de nota fiscal.

Contudo, atendendo ao pedido de diligência, considerando as perdas lançadas no livro razão, o valor foi ajustado para R\$3.255.356,75.

Ao se manifestar à fl. 1907, o Recorrente diz que a simples ausência de nota fiscal de saída com CFOP 5.927, não é justificativa suficiente para autuação, já que a obrigação acessória sequer seria exigida para perdas normais. Que as perdas de estoque registradas no livro razão, conforme Acórdãos 2ª CJF nºs 0126-12/16 e 0253-12/18, envolvendo o mesmo estabelecimento, foram acatadas.

Que ainda, a diferença apurada após a revisão parcial, não deve prevalecer uma vez que está dentro do intervalo objetivo de -1,39% e + 1,04% de faltas e sobras, admitido como normal em face do estabelecimento, conforme laudo produzido pela UFBA e já acostado aos autos, e também, a Portaria nº 18/2017.

Que ainda não se aplicou a redução de base de cálculo prevista no art. 87, XLII do RICMS/97, nas saídas de eteno. Que ainda em relação a 2013 e 2014 em face do mesmo estabelecimento, a autuação contemplou a redução de base de cálculo. Pede pelo cancelamento integral, subsidiariamente pela redução conforme o valor apurado na diligência.

Os autuante se manifestaram à fl. 1917, e disseram que foi refeito o demonstrativo do CONSEF, mas deixaram claro não concordarem com tal alteração e foram mantidas as posições nas manifestações anteriores.

No Acórdão 2ª CJF nº 0253-12/18, nesta Segunda Câmara, o Relator Luiz Alberto Amaral, assim entendeu:

O exame dos documentos acostados pelo Sujeito Passivo às folhas 627/656, bem como às folhas 658/660, revela que o Contribuinte possui registros idôneos da ocorrência de perdas na movimentação de seu estoque, declaradas e devidamente registradas em sua escrita contábil, elementos que não foram contestados pelo Autuante, como já destacado. Ora, se o Sujeito Passivo experimentou perdas na movimentação de seus estoques, independentemente de qual venha a ser a natureza desses gastos, deve-se computá-las para efeito do levantamento quantitativo de estoques, sob pena de se exigir, a título de omissão de saídas, algo que desapareceu no interior do próprio estabelecimento.

De fato, a omissão de saídas de mercadorias decorre do fato de que os estoques reais do estabelecimento fiscalizado revelaram-se inferiores àquele contabilizado, autorizando a ilação de que as mercadorias desaparecidas saíram da empresa sem a emissão do documento fiscal exigível. Assim, deixar de contabilizar as perdas, incorridas e comprovadas, representa tratar, parte desse sumiço, como “saídas sem emissão de nota fiscal”, com atribuição de preço médio de venda no período, o que se constitui em flagrante injustiça.

De fato, há o registro em sua escrita contábil conforme asseverou o contribuinte, e quanto à ausência da emissão de nota fiscal, devo discordar do Relator *a quo*, assim como também do posicionamento dos autuantes, pois o princípio da verdade material deverá prevalecer no processo administrativo fiscal, havendo no caso, o descumprimento de uma obrigação acessória, que foi a falta da emissão de nota fiscal de saídas, na quantidade correspondente às perdas. Não se pode considerar como saídas não tributadas pela falta de emissão de documento fiscal relativo às perdas, de uma mercadoria que efetivamente foi registrada como perdas e integra os demonstrativos contábeis.

O próprio Conselho de Fazenda, mediante súmula, admite que em caso similar, de presunção de omissão de saídas, pela falta de registro de entradas de mercadorias, admite como prova o registro contábil das notas fiscais, convertendo-se em multa pela falta de cumprimento de obrigação acessória.

Quanto ao argumento de que a diferença está dentro de um intervalo objetivo, de -1,39% a 1,04%, há de se considerar primeiro, que o próprio autuante considerou as perdas, em razão da solicitação em diligência, dos valores declarados no livro razão do contribuinte. Entendo que os registros contábeis destas perdas já abarcam todas, inclusive a das variações percentuais, já que o índice de 0,15% de perdas, pressupõe a falta de registro por parte da empresa, e não se soma ao que foi registrado.

Digo isto, porque o estoque foi escriturado pela empresa, em princípio, salvo prova em contrário, como número “limpo”, nos dizeres dos autuantes, não contaminando qualquer evento que possa desqualificar tal quantitativo registrado pelo próprio contribuinte, que inclusive registrou perdas em seus livros contábeis, deixando de cumprir obrigação acessória, ou seja, registrar a saída de perdas mediante emissão de nota fiscal, mas ao se considerar estas saídas dos livros contábeis, a correção foi efetuada pelos autuantes na diligência.

Por fim, é preciso entender que tal redução de perdas, de 0,15%, só seria razoável se os números adotados pelo fisco, fossem colhidos mediante medição real (situação que ocorre em auditoria de estoques em aberto), desconsiderando os números do próprio Recorrente em sua escrita fiscal. O mesmo se aplica à variação volumétrica de -1,39% a 1,04% do laudo, visto que elementos líquidos ou gasosos se expandem ou se contraem com a variação de temperatura, ou mesmo por perdas de manuseio dos produtos.

Nesse caso, o fisco poderia encontrar nos tanques (efetuada medição *in loco*), número incompatível com o registrado, seja em função de perdas reais no armazenamento, seja em função de variação volumétrica, mas não, o fisco adotou números que o próprio Recorrente registrou, que não contaminam o trabalho do fisco.

Entendo assim, que esta perda de 0,15% está considerada em seu livro razão, assim como a variação percentual, visto que é razoável que estas diferenças das perdas registradas tenham sido efetuadas a partir destes dados percentuais de variação ou mesmo por mediação real, e que foi

acolhido neste julgamento após a diligência efetuada.

Quanto à aplicação da redução de base de cálculo, conforme dita o art. 87, XLII do RICMS/BA-97, à época dos fatos geradores. Contudo tal redução não se aplica quando em levantamento quantitativo de estoques, conforme bem explicado no voto recorrido:

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

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

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

Assim, acolho o resultado da diligência efetuada, alterando o julgamento recorrido, dando provimento parcial ao pedido no recurso.

Infração 5 parcialmente procedente no valor de R\$3.255.356,75:

EXERCÍCIO	ICMS
2008	3.049.470,03
2009	0
2010	205.886,72
TOTAL	3.255.356,75

A infração 06, decorre de recolhimento a menos do ICMS, antecipação parcial, na aquisição de álcool etílico hidratado de outras unidades da Federação, não signatárias do Protocolo ICMS 17/04.

Alega-se que o álcool etílico hidratado, é adquirido pela Recorrente para ser aplicado enquanto insumo do produto final industrializado ETBE, que por sua vez, é integralmente exportado, de modo que é inaplicável a regra de pauta fiscal, conforme entendimento já manifestado pela DITRI, abaixo reproduzido:

PARECER Nº 5848/2005.

ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. ARTIGO 352-A, § 1º, INCISO II DO RICMS/BA.

PARECER Nº 1517/2007.

ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE ARTESANATO. MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO INTERNO. INCIDÊNCIA. RICMS/BA, ARTIGO 352-A, § 1º, INCISO II

Quanto a este fundamento, é preciso esclarecer que não estamos tratando sequer da falta de pagamento da antecipação parcial, mas de pagamento a menos. O Recorrente além de não fazer qualquer justificativa para haver pago, ao menos em parte a antecipação parcial (pelo seu argumento não deveria ter pago nada), lançou estes valores como crédito fiscal, e sequer comprova que efetivamente a mercadoria foi toda destinada à exportação.

Acrescento, que o imposto é lançado quando da aquisição das mercadorias, momento em que o Recorrente não sabe se exportará, seja total ou parcialmente, e no caso de haver exportação, a saída é isenta, mas terá direito à manutenção do crédito dos insumos, não havendo qualquer prejuízo.

Alega também, que a pauta fiscal esbarra na Súmula nº 431 do Eg. Superior Tribunal de Justiça: *É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.*

Tal súmula, não vincula as decisões administrativas, e a pauta fiscal é largamente utilizada pelos fiscos estaduais, visto ser um instrumento indispensável à substituição tributária, que visa alcançar o imposto sobre o preço final da mercadoria. Sem a pauta fiscal, em muitas situações a substituição tributária se tornaria inviável, pois qualquer que seja o mecanismo de substituição tributária, está a se lançar imposto sobre preço futuro, que só se realizará no momento da venda final, razão porque a pauta em regra, se baseia em pesquisa de preços finais, adotando-se uma média, conforme o art. 296 do RICMS:

Art. 296. Será exigida dos estabelecimentos industriais e comerciais a antecipação parcial do imposto nas entradas de álcool não destinado ao uso automotivo, transportado a granel, antes da entrada no território deste Estado, observando-se o seguinte:

I - o valor do imposto será aquele resultante da aplicação da alíquota prevista para o produto nas operações internas sobre o valor da operação ou valor estabelecido em pauta fiscal, prevalecendo o que for maior, deduzindo o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual.

Infração 6 parcialmente procedente. Assim posto, mantenho a decisão recorrida.

Quanto às infrações 7 e 8, são interdependentes, em função do crédito indevido pelas aquisições interestaduais para uso e consumo do estabelecimento, e a conseqüente diferença de alíquotas.

Alegou o Recorrente, que dos valores desonerados no lançamento inicial, em relação aos produtos hidróxido de sódio e ácido sulfúrico, tendo em vista o emprego como insumos da água desmineralizada, potável e clarificada na central de utilidades, e foi revista apenas em relação ao percentual de 42%, equivalente ao que foi comercializado.

Que da mesma forma, 78% da água desmineralizada consumida internamente é utilizada para industrialização de vapor d'água, que também é comercializado pelo estabelecimento autuado como produto final. Que deve ser mantido o crédito do hidróxido de sódio e ácido sulfúrico no percentual de 45,24% (78% de 58%).

Adicionalmente, permitir a glosa dos produtos *Nitrogênio Gasoso Líquido* e *Nitrogênio Líquido Tanque Carreta* até o percentual máximo de 2%, sendo incoerente e injustificada a glosa no percentual de 100% em relação aos referidos produtos.

Na peça recursal adicional, pediu que fosse adotado o critério do Acórdão 1ª CJF nº 0046-11/18, envolvendo o mesmo estabelecimento e autuantes, nas aquisições de nitrogênio sob o percentual de 2%. Que além disso, foi reconhecido crédito adicional dos insumos da produção de água desmineralizada, que foi consumida para industrialização de vapor vendido como produto final.

Que foi revisto apenas o percentual de 42% de hidróxido de sódio e ácido sulfúrico. Que 78% da água desmineralizada foi empregada para geração de vapor, que também é comercializado pelo autuado, conforme notas fiscais de 2010.

Na diligência, foi pedido que os autuantes considerassem os argumentos do autuado na infração 7 e na 8, verificar se efetivamente foi comprovada a venda de vapor e refazer os estornos dos insumos na proporção do vapor vendido a partir dos dados já corrigidos da água desmineralizada.

Quanto ao nitrogênio, à fl. 1900, os autuantes dizem que o laudo técnico IT2012 indica que o gás foi utilizado para purgas dos sistemas de hidrocarbonetos antes da abertura destes equipamentos para manutenção, e, portanto, sem direito ao crédito, por ter sua aplicação na parada para manutenção, portanto, com glosa de 100%. Já com o vapor d'água, concordam que a parcela do vapor produzido e vendido deve ser excluída da glosa.

Na manifestação, o Recorrente diz que os autuantes promoveram a revisão do percentual do estorno de ácido sulfúrico e hidróxido de sódio na infração 7, admitindo o crédito adicional do percentual empregado na industrialização de água desmineralizada que foi consumida na planta, para industrialização do vapor d'água.

Que ainda, admitiram o crédito adicional de 10,92%, equivalente ao vapor que foi vendido como produto final e que deve ser homologado por ocasião do julgamento. Que ainda deverá ser

admitido o crédito referente ao percentual de vapor que foi consumido dentro da planta industrial por ser caracterizado como insumo essencial ao processo produtivo. E que quanto ao nitrogênio líquido e nitrogênio carreta, deve se considerar o estorno de 2% tal como nos critérios do Acórdão nº 0046-11/18 da 1ª CJF.

Em sua manifestação, os autuantes apenas contestam o percentual de 2% para glosa de nitrogênio líquido tanque carreta, pelas posições já expostas. Vejamos o que diz o voto vencedor do supracitado Acórdão 1ª CJF nº 0046-11/18:

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)

Em que pese a boa fundamentação expendida pela n.Relatora, concordo com o seu posicionamento em relação ao NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário com relação aos ajustes procedidos pelo diligente quanto a apropriação dos créditos fiscais relativos a insumos utilizados no tratamento de água e vapor que são comercializados.

Entretanto divirjo do seu posicionamento quanto ao acolhimento da pretensão do recorrente no que se refere à glosa de créditos fiscais dos produtos NITROGÊNIO TANQUE CARRETA (2%) e NITROGÊNIO GÁS TUBOVIA.

Conforme fundamentado na Decisão proferida pela 3ª JJF, o crédito fiscal glosado na proporção 2% relativo às entradas do Nitrogênio Tanque Carreta e Nitrogênio Gás Tubovia, transportados no estado líquido e gasoso, no Laudo Técnico apresentado pela Braskem - UNIB-BA se trata de:

“Gás inerte usado em vários sistemas do processo produtivo da UNIB, com o objetivo de fazer purgas dos hidrocarbonetos dos sistemas, antes da abertura destes equipamentos para manutenção”. Consta do referido laudo o Cod. SAP do Produto 565794 e a Descrição do Produto - NITROGENIO LIQ TQ CARRETA.

No mesmo Laudo consta o Cod. SAP do Produto 554103 para o Nitrogênio Gás Tubovia, fl. 298. Portanto, o percentual de 2% do NITROGÊNIO CONSUMO utilizado na planta industrial tem por escopo expurgar os hidrocarbonetos dos sistemas, antes da abertura dos equipamentos para manutenção, com o fim específico de promover a limpeza química do processo, extraíndo os resíduos de hidrocarbonetos presentes nos equipamentos e máquinas que compõem o seu parque fabril.

Por certo, o produto é essencial ao desenvolvimento da atividade industrial do estabelecimento autuado, porém o percentual indicado no laudo, não se confunde com o conceito de produto intermediário, visto que a sua função é periférica ao processo de fabricação, não integrando os produtos finais e nem se desgastam em contato direto com a matéria prima ou produto fabricado. Pelo exposto, ao contrário do que foi alegado não se trata de produto intermediário e sim de material de uso ou consumo, que não atende aos requisitos de utilização de crédito fiscal previsto no §1º do art. 93 do RICMS/97. Consequentemente é devido o ICMS pertinente de utilização indevida de crédito fiscal na infração 1 e devido o ICMS da diferença de alíquota na infração 2.

A situação do voto acima difere deste processo, isto porque no presente caso, os autuantes se basearam no laudo técnico IT2012-04 que afirma ser o gás inerte utilizado 100% na parada de manutenção da planta industrial. Assim, acolho o posicionamento dos autuantes.

Pelo exposto, acolho a glosa de 2%, em equiparação a processo idêntico julgado neste Conselho, do mesmo contribuinte, já que não há uma prova inequívoca que em dado momento se utilize apenas 2% e em outro 100%, para manutenção.

Contudo, no presente caso, o laudo não fala em percentual de 2%, razão pela qual, concordo com os autuantes, na glosa de 100%, já que é perfeitamente possível que numa eventual parada de manutenção, o consumo seja mais elevado que o usual:

NITROGENIO GASOSO LIQUIDO VAPORIZADO / PI	Gás inerte usado em vários sistemas dos processos produtivos da UNIB (ex: tanques, vasos, sistemas de flare) como fluído de sistemas de selagem, que tem a função de evitar entrada de oxigênio da atmosfera nos equipamentos, o que possibilitaria a formação de “atmosfera explosiva”. Ou seja, o uso do nitrogênio está associado à segurança de processo, à mitigação do risco de incêndio/explosão.
NITROGENIO LIQ TQ CARRETA	Gás inerte usado em vários sistemas do processo produtivo da UNIB, com o objetivo de fazer purgas dos hidrocarbonetos dos sistemas, antes da abertura destes equipamentos para manutenção.

Assim, acolho a diligência, contudo, sem a exclusão do consumo de nitrogênio no grau pretendido pelo Recorrente.

Na infração 7, os autuantes corrigiram no montante de R\$493.576,71, sendo parcialmente provido o Recurso Voluntário neste item, sendo modificada a Decisão recorrida. Já na infração 8, fica

mantida a decisão recorrida, visto que as operações alteradas na infração 7 não repercutiram nesta:

MESES	CRÉDITO INDEVIDO
JANEIRO	45.159,52
FEVEREIRO	23.092,97
MARÇO	42.996,31
ABRIL	36.895,37
MAIO	44.925,12
JUNHO	47.021,98
JULHO	40.460,77
AGOSTO	53.206,52
SETEMBRO	40.018,07
OUTUBRO	30.217,92
NOVEMBRO	48.152,09
DEZEMBRO	41.429,77
TOTAL	493.576,41

Infração 7 e 8 procedentes em parte.

Em resumo, foram mantidas integralmente as infrações 1 e 6, conforme julgamento em Primeira Instância, e foi dado Provimento Parcial quanto ao pedido que diz respeito às infrações 2, 5, 7 e 8.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, ficando o valor do Auto de Infração no montante conforme abaixo:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULG-JJF	VL JULG-CJF	MULTA
01	PROC. PARCIAL/RECONHECIDA (RV)	375.498,37	131.267,88	131.267,88	60%
02	PROC. PARCIAL/P.PROVIDO (RV)	4.056.739,94	4.056.739,94	4.056.412,54	60%
03	PROCEDENTE/RECONHECIDA	856.024,01	856.024,01	856.024,01	60%
04	IMPROCEDENTE/N.PROVIDO (RO)	44.731.493,06	0,00	0,00	60%
05	PROC. PARCIAL/P.PROVIDO (RV)	6.544.169,00	6.544.169,00	3.049.470,03	70%
		205.886,72	205.886,72	205.886,72	100%
06	PROC. PARCIAL/N.PROVIDOS (ROV)	1.300.916,98	1.256.947,99	1.256.947,99	60%
07	PROC. PARCIAL/N.P.-P.PROV (ROV)	1.987.173,70	1.557.794,97	493.576,41	60%
08	PROC. PARCIAL/N.PROVIDOS (ROV)	373.823,95	213.453,55	213.453,55	60%
09	IMPROCEDENTE/N.PROVIDO (RO)	529.254,62	0,00	0,00	60%
TOTAL		60.960.980,35	14.822.284,06	10.263.039,13	

VOTO DIVERGENTE (Infrações 7 e 8)

Como verificado, o presente processo administrativo fiscal refere-se ao julgamento de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, por força da decisão exarada pela 1ª Instância.

Inicialmente, cumpre-me registrar o consistente e primoroso voto de ilustre Conselheiro Relator Ildemar Landin, sobre as complexas questões que envolvem o lançamento de ofício em lide. Neste sentido, acompanho o n. Relator no seu voto quanto ao Recurso de Ofício, para dar NÃO PROVIMENTO ao mesmo, mantendo a decisão recorrida no valor que foi desonerado em relação ao valor lançado no Auto de Infração em epígrafe.

Em relação ao Recurso Voluntário, também dou PROVIMENTO PARCIAL. Todavia, me permito ampliar tal provimento parcial, ao divergir do i. Relator no que se refere ao seu voto em relação as infrações 07 e 08.

Como se depreende dos autos, ambas as infrações acima estão conexas, ou seja, a infração 07 se refere à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nas operações de compra dentro do Estado da Bahia. Já a infração 08 decorre da infração 07, para exigir ICMS supostamente incidente da diferença entre as alíquotas dos produtos adquiridos de outras Unidades da Federação, destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Analisando os materiais relativos as infrações 07 e 08, entendo que alguns deles foram adquiridos

pela recorrente para serem aplicados no processo produtivo, na condição de insumos imprescindíveis, que se desgastam e integram o processo para elaboração dos produtos finais.

Em assim sendo, não podem ser considerados materiais de uso e consumo. Tal constatação, encontra respaldo na realidade fática e legal quando se analisa, detidamente, a forma como os mesmos são aplicados no processo fabril.

Isto posto, passo a relacionar objetivamente os materiais que devem ter os percentuais de créditos ajustados, em relação aos valores equivocadamente glosados, com a consequente repercussão na diferença de alíquotas, a saber:

O **Nitrogênio Líquido Tanque Carreta** deve ter sua glosa restrita a apenas 2% do valor do crédito tomado, tal como o ocorrido com o produto *Nitrogênio Gás Tubovia*. Como bem arguido pelo sujeito passivo, o Nitrogênio Líquido em Tanque Carreta tem propriedade análoga ao Nitrogênio Gás Tubovia e a mesma aplicabilidade no processo de produção, em que pese terem denominações comerciais diversas junto ao fornecedor, decorrente da mera diferença de vazão do líquido. Desse modo, tem que se excluir **98% do valor do crédito glosado** para tal material Nitrogênio Líquido em Tanque Carreta, ou seja, **a glosa tem que se limitar, no máximo, a 2% do valor do crédito apropriado pela recorrente.**

Quanto ao **Hidróxido de Sódio e Ácido Sulfúrico**, os mesmos, aplicados como insumos na industrialização das águas desmineralizada, potável e clarificada, foram revisados pela decisão de piso em percentual inferior ao devido. Com base em indicadores técnicos averiguados, fica demonstrado que 78% da água desmineralizada é aplicada no processo de industrialização do Vapor d'Água, comercializado pelo estabelecimento autuado como produto final. Tal fato, consta evidenciado no relatório anexo de notas fiscais do período autuado de 2010, acertadamente apontado pela empresa recorrente na sua peça recursal. Por conseguinte, entendo que deva ser **mantido o crédito em relação aos produtos acima, no percentual adicional de 45,24%.**

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 por maioria, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário, apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 271330.0001/11-5, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$10.263.039,13**, acrescido das multas de 60% sobre R\$7.007.682,38, 70% sobre R\$3.049.470,03 e 100% sobre R\$205.886,72, previstas art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “e”, III, VII, alíneas “a”, “b” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infrações 7 e 8 – Recurso Voluntário) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 7 e 8 – Recurso Voluntário) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, José Raimundo Oliveira Pinho e Francisco Aguiar da Silva Júnior

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE
(Infrações 7 e 8 – Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS