

**PROCESSO** - A. I. Nº 206940.0001/05-3  
**RECORRENTE** - BASF S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0450-01/05  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 19/09/2006

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0295-11/06

**EMENTA:** ICMS. DIFERIMENTO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS DE PRODUTOS QUÍMICOS À INDÚSTRIA DE COUROS, CUJOS PRODUTOS FORAM INDUSTRIALIZADOS EM OUTRO ESTADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As operações realizadas pelo autuado estão amparadas pelo diferimento previsto no Decreto nº 6.734/97. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminares suscitadas de nulidades. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal proferida no Acórdão nº 0450-01/05, pela Procedência do Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento nos exercícios de 2000 a 2002 (soda cáustica; hipoclorito de sódio; peças; carta sanfonada; nalco; dina-zinc; gelo seco; saco plástico; kit de transformação de balança mecânica em eletrônica e brinquedos) - R\$100.110,87;
2. Falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (peças; carta sanfonada; nalco; dina-zinc; kit de transformação de balança mecânica em eletrônica e brinquedos) - R\$6.017,70;
3. Falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas na utilização de serviços de transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operações ou prestações subsequentes alcançadas pela incidência do imposto (peças; kit de transformação de balança mecânica em eletrônica e brinquedos) - R\$132,55;
4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviços de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, que resultasse em operações de saídas tributáveis (aquisição de brinquedos) - R\$49,04;
5. Recolhimento a menos do imposto devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão de despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial - R\$8.434,11;
6. Falta de recolhimento do imposto em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta, na descrição dos fatos, que a empresa comercializou mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros para o Curtume Campelo Ltda., dentro do Estado da Bahia, sem o devido destaque do ICMS, haja vista que, em algumas notas fiscais de saídas, o contribuinte mencionou que tais mercadorias estariam amparadas pelo diferimento, nos termos do artigo 509, do RICMS/BA, contudo tal artigo não contempla as

mercadorias comercializadas, uma vez que se trata de produto químico para utilização no couro (nos meses de agosto, outubro e novembro de 2000, janeiro a maio e agosto a novembro de 2001, março, junho e agosto a dezembro de 2002) - R\$217.271,48.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu, inicialmente, indeferir o pedido de diligência formulado pelo autuado, considerando que não havia dúvidas ou a necessidade de esclarecimentos sobre a matéria em análise.

Decidiu, ainda, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, pelo fato de o presente lançamento ter sido lavrado de forma ilegal e arbitrária, entendendo que o Auto de Infração está revestido das formalidades legais, não havendo nenhum vício que justificasse a declaração de nulidade.

Afastou as alegações defensivas, concernentes à multa e à taxa SELIC, aduzindo que estão previstas legalmente, sendo-lhe vedada a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária, conforme o previsto no artigo 167, do RPAF/99.

No mérito, o órgão julgador de Primeira Instância deliberou pela procedência do Auto de Infração, da seguinte forma:

Infrações 1, 2, 3 e 5 – porque os valores de débito apontados foram reconhecidos e pagos pelo contribuinte (fl. 161).

Infração 4 - porque o autuado não a impugnou e, além disso, recolheu, posteriormente, o débito exigido, reconhecendo a correção do lançamento.

Infração 6 – tendo em vista que:

1. o artigo 509, do RICMS/97 não ampara o diferimento pretendido pelo autuado, pois a situação fática não se enquadra na hipótese nele prevista, considerando que a exigência fiscal se reporta à comercialização de produto químico para utilização no couro;
2. poder-se-ia dizer que assistiria razão ao autuado, ao praticar as operações amparadas pelo diferimento com base no artigo 2º, do Decreto nº 6.734/97, tendo em vista que o destinatário está habilitado a receber, com diferimento, os insumos utilizados no processo de preparo do couro, se fosse feita uma interpretação puramente literal da legislação;
3. entretanto, uma interpretação sistemática dos citados dispositivos com os demais atos normativos da legislação do ICMS, que tratam de programas de incentivos fiscais na Bahia, indica que assiste razão aos autuantes, quando dizem que o benefício previsto no Decreto nº 6.734/97, objetiva alcançar todo o processo industrial do produto acabado efetuado dentro do Estado da Bahia, como forma de fomentar o desenvolvimento industrial do Estado, gerando empregos e agregando valor aos produtos gerados;
4. não há nenhum sentido lógico no fato de o Estado da Bahia estimular a aquisição ou recebimento de produtos ou insumos de outros Estados, como ocorreu com o autuado, ao comercializar produtos químicos que não são fabricados na planta industrial da Bahia, mas, sim, em São Paulo, sendo transferidos pela BASF de São Paulo para a BASF Camaçari (o autuado);
5. o sujeito passivo efetua a venda dos produtos químicos para o Curtume Campelo Ltda., mantendo, inclusive, o crédito fiscal que, no final, é suportado pelo Estado da Bahia, ficando a receita do imposto no Estado de São Paulo, e, certamente, este não foi o intuito do legislador baiano.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 190 a 207), o sujeito passivo pede a reforma da Decisão recorrida, suscitando, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, porque o autuante *“partiu de uma premissa equivocada, pois os produtos comercializados pelo recorrente estavam indicados no artigo 2º da Lei nº 6.734/97 e não no artigo 509 do regulamento e que em assim*

*sendo, as operações estavam corretas*”. Acrescenta que a Junta de Julgamento Fiscal manteve a autuação por considerá-la correta mesmo que a capitulação da infração estivesse equivocada, mas não cabe esse tipo de interpretação em processos administrativos ou judiciais, pois não havendo a capitulação da infração, não há como se manter o lançamento.

Requer também a nulidade da Decisão recorrida porque, apesar de ter sido não unânime, não houve a transcrição do voto vencido, prejudicando o seu direito ao contraditório, já que não pôde apresentar as suas considerações a respeito. Caso não seja declarada a nulidade da Decisão guerreada, pede que seja determinada a transcrição do voto vencido com a abertura de novo prazo para que possa apresentar as suas razões recursais.

No mérito, em relação à infração 6, alega que a interpretação dada pela Junta de Julgamento Fiscal, de que o artigo 2º, do Decreto nº 6.734/97 somente seria aplicado se os produtos comercializados pelo seu estabelecimento fossem fabricados na Bahia, é uma “invenção”, pois não existe, no dispositivo mencionado, nenhuma indicação sobre a necessidade de todo o processo industrial ocorrer dentro do Estado da Bahia e, *“onde a norma não proíbe, não cabe ao legislador legislar sobre a matéria, sob pena ser estarmos ferindo o princípio da legalidade previsto na norma constitucional, na qual determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de Lei”*.

Discorre sobre o instituto do diferimento, concluindo que é diametralmente oposto à substituição tributária, porque a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria, havendo uma *“isenção implícita do vendedor de recolher o tributo”*.

Argumenta que o artigo 2º, do Decreto nº 6.734/97 estabelece o diferimento para os casos de insumos utilizados exclusivamente na fabricação de produtos acabados destinados a fabricantes dos produtos mencionados no artigo 1º, do citado Decreto (calçados, seus insumos e componentes, bolsas, cintos, bolas esportivas e artigos de malharia e seus insumos), o que é exatamente o caso dos autos, haja vista que o produto químico usado em couro de bolsas, calçados, cintos etc. fabricados pela empresa destinatária - Curtume Campelo Ltda. –, enquadra-se no instituto do diferimento.

Afirma que a aplicação da taxa SELIC é inconstitucional e ilegal, pois a cobrança de juros de mora na seara tributária não pode ficar sujeita às variações do mercado financeiro, conforme já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Relativamente à multa, após diversas considerações, conclui dizendo que ela não pode ser aplicada, uma vez que não se encontra presente “o elemento subjetivo do tipo, dolo”, e, no máximo, poderia ser aplicada uma multa por descumprimento de obrigação acessória. Finalmente, pede a insubsistência do Auto de Infração.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, Dra. Ângeli Maria Guimarães Feitos, apresentou o seu Parecer (fls. 215 a 220), o qual foi ratificado pelo Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho, opinando pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado e a improcedência da infração 6, fundamentada nos seguintes argumentos:

Inicialmente, ressalta que inexistente nulidade a inquinar o julgamento recorrido, já que *“não foi transcrito voto vencido no respectivo acórdão, uma vez que a resolução da 1ª Junta de Julgamento Fiscal foi adotada por unanimidade”*.

Também não vislumbra nulidade no lançamento, considerando que o autuante seguiu as normas de auditoria aplicáveis e, além disso, não há incorreções insanáveis e que impossibilitem a identificação dos fatos objeto da autuação. Acrescenta que os fatos descritos na infração 6 foram claros e o contribuinte se respaldou no artigo 509, do RICMS/97 para não efetuar o recolhimento do ICMS (conforme as notas fiscais acostadas às fls. 88 a 117), porém tal dispositivo não ampara o seu procedimento.

No mérito, aduz que o artigo 2º, do Decreto nº 6.734/97 estabelece que, nas operações de saídas internas de insumos para emprego na fabricação de produtos acabados, destinados a fabricantes dos produtos mencionados no artigo 1º, do referido Decreto, entre eles, calçados, bolsas, bolas esportivas e cintos, o recolhimento do ICMS fica diferido para o momento da saída desses produtos e, no caso concreto, trata-se de operação interna de venda de produto químico para tratamento do couro, mercadoria destinada à fabricação de bolsas, cintos, sapatos, não havendo dúvidas de que as operações elencadas neste lançamento estavam abrangidas pelo diferimento, embora não acobertadas pelo artigo 509, do RICMS/97, como indicado nas notas fiscais, sendo indevida, portanto, a exigência do ICMS naquela ocasião.

Observa que o requisito imposto para a concessão do benefício fiscal em apreço foi apenas que o estabelecimento destinatário das operações exercesse atividade cuja codificação estivesse inserida no rol elencado no artigo 3º, do multicitado Decreto, no qual constam expressamente as atividades desenvolvidas pela empresa destinatária – Curtume Campelo Ltda. –, quais sejam, curtimento e preparações do couro e fabricação de outros artefatos dessa mercadoria.

Salienta, ainda, que o legislador não fez nenhuma restrição ao fato de que o benefício ali previsto apenas incidiria quando todo o processo industrial do produto acabado ocorresse no Estado da Bahia, tal como compreendido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, e o único aspecto espacial ao qual fez referência foi a aplicação do diferimento apenas nas operações internas, como de fato ocorreu na situação em análise.

Afirma que, embora fabricado no Estado de São Paulo, o produto químico para tratamento do couro a ser empregado na fabricação de bolsas, calçados etc. foi vendido pelo autuado, localizado na Bahia, para empresa também aqui sediada, configurando uma operação interna, nos moldes da legislação vigente.

Aduz que o entendimento dado pelo órgão julgador de Primeira Instância ao artigo 2º, Decreto nº 6.734/97 *“não configura uma mera interpretação finalística”*, mas insere *“termos e elementos não integrantes do dispositivo, criando limitações não expressas pelo legislador, originando uma norma ali não descrita, usurpando, assim, competência do próprio legislador”*.

Conclui que não se trata de isenção do ICMS, mas apenas de diferimento do tributo e, portanto, a presente exação configurará *bis in idem*, *“uma vez que certamente o imposto decorrente da operação deve ter sido cobrado quando do momento da saída do produto acabado”*.

Ressalta, todavia, com base no princípio da eventualidade, que, se o CONSEF entender que houve a irregularidade apontada, a multa está correta, pois prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Quanto à taxa SELIC, diz que está prevista na Lei nº 3.956/81, o que já legitima a sua aplicação, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de acordo com a ementa que transcreve, proferida no REsp 437632/PR, com voto do Ministro Relator Castro Meira.

## VOTO

Inicialmente, deixo de acatar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, porque a indicação da existência de diferimento com base no artigo 509, do RICMS/97 foi feita pelo próprio contribuinte em suas notas fiscais de saídas, a fim de justificar a falta de destaque do ICMS na ocasião. Os autuantes, no Auto de Infração, se limitaram a relatar esse fato, acrescentando que o citado dispositivo legal não contemplava o produto vendido pelo autuado e, dessa forma, não haveria o diferimento no lançamento e pagamento do imposto estadual. Assim, não vislumbro nenhum vício que possa macular o presente lançamento.

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida, porque não houve a transcrição do voto vencido em Decisão não unânime, constato que houve uma contradição no Acórdão exarado pela Junta de Julgamento Fiscal: consta na Ementa que a Decisão foi “não unânime”; já na Resolução foi mencionado que a Decisão foi tomada “por unanimidade”.

O § 1º do artigo 164 do RPAF/99 estabelece o seguinte:

**Art. 164.** *As decisões dos órgãos julgadores serão tomadas por acórdão, devendo este conter:*

**§ 1º** *No acórdão deverá ser lançado, também, o voto vencido, quando fundamentado por escrito.*

Dessa forma, mesmo que a Decisão recorrida tenha sido por maioria dos membros da Junta de Julgamento Fiscal, o que não restou demonstrado, a legislação processual administrativa não obriga a que o julgador com voto vencido registre por escrito a sua discordância. Somente haverá a obrigatoriedade de inclusão do voto vencido na Decisão recorrida se o julgador decidir registrá-lo por escrito, o que não é o caso dos autos. Assim, concluo que não houve transgressão à legislação processual e muito menos cerceamento do direito ao contraditório do contribuinte, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade aventada.

No mérito, o presente Auto de Infração exige o ICMS porque o autuado comercializou mercadorias, adquiridas e/ou recebidas de terceiros, para o Curtume Campelo Ltda. dentro do Estado da Bahia, sem o destaque do imposto, haja vista que, em algumas notas fiscais de saídas, o contribuinte mencionou que tais mercadorias estariam amparadas pelo diferimento, nos termos do artigo 509, do RICMS/BA, porém tal artigo não abrange os produtos químicos por ele comercializados.

Pelos documentos fiscais acostados às fls. 81 a 117, verifico que:

1. foi indicado o número de habilitação do destinatário para operar no regime do diferimento (Certificado de Habilitação nº 10002888.000-5);
2. as mercadorias comercializadas pelo autuado para o Curtume Campelo Ltda. são produtos químicos utilizados na preparação e curtimento do couro para a fabricação de calçados, bolsas etc, segundo a informação prestada pelos autuantes.

Efetivamente, o artigo 509, do RICMS/97, mencionado nas notas fiscais, não pode ser usado para embasar o diferimento no lançamento e pagamento do ICMS nas operações de saídas de produtos químicos, realizadas pelo sujeito passivo, uma vez que, naquele dispositivo legal, estão contempladas apenas as seguintes mercadorias: *“lingotes e tarugos de metais não-ferrosos classificados nas posições 74.01, 74.02, 75.01, 76.01, 78.01, 79.01 e 80.01 da Tabela de Incidência do IPI, bem como nas sucessivas saídas de sucatas de metais, papel usado, aparas de papel, ossos, ferro-velho, garrafas vazias, cacos de vidro e fragmentos, retalhos ou resíduos de plásticos, de borracha, de tecidos e de outras mercadorias”*.

Entretanto, o recorrente alegou que seu procedimento encontra amparo no artigo 2º, do Decreto nº 6.734/97, enquanto que os autuantes argumentaram que *“o autuado não atentou para o fato de que o insumo para a fabricação de calçados, bolsas, etc., é o COURO, e não os produtos químicos utilizados na preparação e curtimento deste couro”*.

O artigo 2º, do Decreto nº 6.734/97 estabelecia o seguinte, à época dos fatos geradores deste lançamento:

**Art. 2º - Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido:**

**I – (...)**

**II – (...)**

**III - nas operações internas com:**

**a)** *insumos, embalagens, componentes, partes, peças, conjuntos, subconjuntos - acabados ou semi-acabados - pneumáticos e acessórios, exclusivamente para emprego na fabricação de produtos acabados, destinados a fabricante dos produtos mencionados no art. 1º, excetuados os segmentos indicados nos incisos V, VI e VIII do mesmo artigo, instalado neste Estado a*

*partir de 25 de janeiro de 1997, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos deles decorrentes;*

Por sua vez, o artigo 1º, do referido Decreto assim dispunha:

**Art. 1º** *Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:*

*I – (...)*

*II - calçados, seus insumos e componentes, bolsas, cintos, bolas esportivas e artigos de malharia e seus insumos: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente durante o período de até 20 (vinte) anos de produção, observado o disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo pelos contribuintes dispensados de escrituração fiscal;*

Então, a primeira indagação a ser feita é se os produtos químicos comercializados pelo autuado são, ou não, insumos ou componentes na fabricação de calçados, bolsas, cintos etc. ou se somente o couro merece tal denominação, como entenderam os autuantes.

O Parecer Normativo nº 01/81 exarado pela antiga PROFI, tão citado nas decisões deste CONSEF, apresenta o seguinte conceito de matéria-prima:

*“O conceito de matéria-prima, para efeito de permissão de crédito fiscal, não pode ficar restrito à idéia de ‘substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para, pela transformação, produzir outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova’. O conceito de matéria-prima abrange não só substâncias naturais, como também os produtos secundários utilizados na fabricação de um outro produto. Quer seja um produto primário, quer seja um produto secundário, o bem considerado matéria-prima há de ser tido como indispensável à fabricação do produto, a ele integrando-se, mesmo que seja por simples adjunção, ressalvadas as quebras normais do processo produtivo. Assim, são requisitos desse conceito a sua indispensabilidade no processo de industrialização e a sua integração ao produto acabado. A indispensabilidade não impede que certos materiais sejam considerados principais e outros acessórios, como é o caso do couro em relação ao prego ou cola, na fabricação do calçado”.*

Ainda que se entendesse que os produtos químicos usados na preparação e no curtimento do couro para a fabricação de bolsas, calçados, cintos etc. não pudessem ser definidos como matérias-primas, certamente seriam considerados como produtos intermediários, pela sua indispensabilidade, integração ao produto acabado e inutilização no processo produtivo, e, portanto, a meu ver, estão inseridos no conceito de “insumos” indicado no artigo 2º, do Decreto nº 6.734/97, acima transcrito.

Concluo, dessa forma, que se aplica, ao caso concreto, o diferimento no lançamento e no pagamento do ICMS, considerando, ainda, que se trata de operações de saídas dentro do Estado da Bahia, o destinatário tem habilitação para operar no regime e exerce atividade cuja codificação está prevista no rol elencado no artigo 3º, do referido Decreto nº 6.734/97 (curtimento e preparações do couro e fabricação de outros artefatos dessa mercadoria), como a seguir indicado:

**Art. 3º** *O diferimento de que trata o artigo anterior alcança somente os recebimentos efetuados por contribuintes industriais que exerçam atividades enquadradas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-FISCAL) sob os códigos a seguir indicados:*

*(...)*

*XIV - 1910-0/00 curtimento e outras preparações de couro;*

*XV - 1929-1/00 - fabricação de outros artefatos de couro;*

*XVI - 1931-3/01 fabricação de calçados de couro;*

Concordo inteiramente com a representante da PGE/PROFIS, quando externou o seu

posicionamento de que a Junta de Julgamento Fiscal interpretou a legislação inserindo “*termos e elementos não integrantes do dispositivo, criando limitações não expressas pelo legislador, originando uma norma ali não descrita, usurpando, assim, competência do próprio legislador*”.

Obviamente, a interpretação do que o legislador realmente desejava ao editar a lei não pode ser tão ampla ou tão restrita a ponto de se encontrar um sentido totalmente estranho ao texto legal e foi exatamente o que fez o órgão julgador de Primeira Instância. Como bem salientado pela PGE/PROFIS, o legislador não fez nenhuma restrição ao fato de que o benefício do diferimento previsto no Decreto nº 6.734/97 apenas incidiria quando todo o processo industrial do produto acabado ocorresse no Estado da Bahia e o único aspecto espacial ao qual fez referência foi a aplicação do diferimento apenas nas operações internas, como de fato ocorreu na situação em análise, haja vista que o autuado e o adquirente encontram-se localizados no território baiano.

Por tudo quanto foi exposto, entendo que merece reforma a Decisão recorrida no que se refere à infração 6, a qual deve ser declarada insubsistente.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para reformar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, acolhendo o opinativo da PGE/PROFIS.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206940.0001/05-3**, lavrado contra **BASF S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$114.744,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS