

**PROCESSO** - A. I. Nº 269194.0031/07-0  
**RECORRENTE** - OXITENO NORDESTE S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0061-01/08  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 29/07/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0198-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Comprovada a destinação dos materiais para uso e consumo, que o autuado alega se tratarem de insumos ou ativo. Acusação subsistente. Mantida a Decisão recorrida. **b)** UTILIZAÇÃO MAIOR DO QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Ficou demonstrado que se tratava de transferência e não de empréstimos. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO E ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO. É devido o pagamento do imposto da diferença entre as alíquotas interna e interestadual para as operações elencadas nestes itens. Excluídas da exigência as aquisições a título de “cestas básicas” em face da alíquota utilizada nas operações internas. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. MERCADORIA DESTINADA A OUTRO ESTADO. Ficou demonstrado se tratava de transferência e não de empréstimos. Infração caracterizada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria quanto aos itens 1 e 2. Decisão unânime em relação aos itens 6, 8 e 9.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª JF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor total de R\$ 613.605,41, em razão de treze infrações. São objetos do presente Recurso Voluntário as seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor de R\$110.490,62, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Trata-se de materiais utilizados no tratamento de efluentes líquidos e de água de refrigeração, no sistema de água potável, na inibição de corrosão e no laboratório, bem como peças mecânicas de reposição que se desgastam no processo produtivo.
2. Deixou de recolher ICMS no valor de R\$64.033,72, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Refere-se a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo relacionados na infração anterior.
6. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$65.968,23, decorrente da diferença entre as alíquotas

internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Trata-se de recolhimento a menos do ICMS referente a aquisições e a transferências interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens para o ativo imobilizado.

8. Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS no valor de R\$50.965,24, em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais. Na nota fiscal o imposto foi destacado a maior (12% em vez de 7%). Consta na descrição dos fatos que se trata de recebimento de transferência interestadual de matérias-primas (álcool láurico e sorbitol) que foram utilizadas no processo produtivo e, posteriormente, foram devolvidos os mesmos tipos de matérias-primas, com as mesmas quantidades e qualidades.
9. Recolheu a menos ICMS no valor de R\$26.625,00, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Trata-se de retorno de matéria-prima emprestada com a aplicação da alíquota de 7%, quando deveria ter sido utilizada a alíquota de 12%. Consta na descrição dos fatos que a operação realizada amolda-se a uma devolução de empréstimo de bem fungível, ou seja, diferente da matéria-prima recebida.

O autuado apresentou defesa, fls. 378 a 406, e, referindo-se às infrações 1 e 2, alegou que as acusações não procediam, descreveu a utilização dada a cada produto no seu processo industrial, apresentou laudo técnico e citou a Decisão Normativa CAT 01/2001 (da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo) e os Acórdãos nºs 0706/01 e 0015-21/02 (ambos deste CONSEF). Quanto à infração 6, afirmou que os produtos eram cestas básicas destinadas à distribuição aos seus funcionários e, portanto, a alíquota aplicável era de 7%. No que tange à infração 8, disse que as operações elencadas na autuação eram referentes a devoluções interestaduais e, desse modo, foi adotado o previsto no Convênio ICMS 54/00. Quanto à infração 9, alegou que segundo a legislação tributária baiana a alíquota a ser aplicada na devolução de mercadoria recebida a título de empréstimo era a mesma da remessa.

Na informação fiscal, o autuante manteve a autuação.

O processo foi convertido em diligência à ASTEC, para que fossem excluídas da infração 6 as mercadorias sujeitas à mesma alíquota nas operações internas e interestaduais. A diligência foi atendida, tendo o valor devido nessa infração, após as exclusões determinadas pela 1ª JF, passado de R\$65.968,23 para R\$64.634,70.

Notificado acerca do resultado da diligência, o autuado alegou que todas as notas fiscais deveriam ter sido excluídas da infração 6.

Na Decisão recorrida, as infrações 1 e 2 foram julgadas procedentes, uma vez que os materiais relacionados às fls. 20 a 30 dos autos *não são insumos ou produtos intermediários* e, portanto, não geravam direito à apropriação dos créditos fiscais correspondentes, bem como era devido o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais.

Decidiu a 1ª JF pela procedência parcial da infração 6, no valor de R\$64.634,70, tendo sido excluídos da exigência fiscal os débitos referentes a mercadorias tributadas à alíquota de 7%, conforme a diligência realizada pela ASTEC.

As infrações 8 e 9 foram julgadas procedentes, pois considerou a primeira instância que não houve uma operação de devolução, já que os produtos foram consumidos na produção do estabelecimento destinatário e, posteriormente, quantidade equivalente à recebida foi enviada ao estabelecimento de origem.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde afirma que a Decisão recorrida merece ser reformada.

Quanto à infração 1, o recorrente alega que as mercadorias listadas na autuação não podem ser

consideradas como de uso e consumo, uma vez que são inerentes ao seu processo produtivo, são usadas em processamento de reações e no tratamento de água de refrigeração. Diz que as afirmações técnicas contidas na informação fiscal não condizem com o seu processo produtivo.

Salienta que a Decisão Normativa CAT nº 01/2001, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, deixa claro que para serem classificados como insumos os produtos devem ser consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização. Cita os Acórdãos CS nº 0015-21/02 e JFF nº 0079-01/02, ambos deste CONSEF, que reconheceram o direito aos créditos fiscais decorrentes da aquisição de produtos considerados como insumos ou como produtos intermediários, tendo transcrito trechos dos votos proferidos naqueles acórdãos. Faz alusão ao Laudo Pericial elaborado pela perita judicial Guaraci Mendes Netto e transcreve quesitos e respostas acerca da utilização dos produtos elencados na autuação.

Referindo-se aos materiais empregados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, o recorrente afirma que esses materiais são totalmente indispensáveis ao seu processo industrial e, portanto, tem direito ao crédito do imposto referente a esses insumos, conforme o entendimento contido na citada Decisão Normativa CAT nº 01/2001. Explica que os materiais utilizados no tratamento de água de resfriamento são indispensáveis ao processo industrial, pois sem eles a produção seria comprometida e levaria à paralisação de toda a indústria. Diz que os produtos utilizados no tratamento de efluentes são essenciais para a indústria química, pois, caso não efetuasse esse tratamento, poderia ser autuado pelos danos que viesse a causar ao meio ambiente. Aduz que o ácido sulfúrico é utilizado para reduzir o pH da água, ao passo que o kuriless 100 é empregado como antiespumante. Frisa que o tratamento da água descartada faz parte do processo produtivo, sendo uma continuação do mesmo.

O recorrente salienta que o ácido sulfúrico é também utilizado na recuperação da resina de troca iônica, totalmente vinculada ao processo produtivo. Diz que, dentre os produtos que fabrica, está o MEG – Grau Fibra e, para a industrialização dele é indispensável a utilização do ácido sulfúrico para regenerar as resinas. Diz que o ácido sulfúrico utilizado na regeneração das resinas é um insumo e, portanto, gera o direito ao correspondente crédito fiscal.

Afirma o recorrente que o produto kurita é utilizado no tratamento da água das caldeiras que geram vapor para a indústria. Diz que a utilização desse produto é semelhante aos destinados ao tratamento da água de refrigeração e, portanto, entende que as decisões e os Pareceres aplicados àqueles produtos aplicam-se também a estes.

Sustenta que cloro gasoso, o hidróxido de sódio 50%, o ácido sulfúrico 98% e a linha kurita são produtos utilizados na sua atividade fabril, sendo parte inerente e indispensável da mesma, não havendo como negar o direito aos créditos fiscais correspondentes. Diz que esses insumos, apesar de não integrarem o produto final, são consumidos no processo produtivo e são indispensáveis a ele, sob pena de contaminação do produto final ou da paralisação da produção. Frisa que o direito ao crédito fiscal está garantido no art. 93 do RICMS-BA, cujo teor transcreveu.

Quanto à infração 2, afirma que uma vez comprovado que os produtos são insumos necessários ao processo produtivo da empresa, não é devido qualquer valor a título de diferencial de alíquota.

Referindo-se às juntas, válvulas e selos axiais citados nas infrações 1 e 2, o recorrente salienta que essas peças são de uso específico em equipamentos e são necessários à manutenção das atividades da empresa e, conforme preceitua a Lei nº 6.404/76, devem ser classificados no ativo imobilizado. Frisa que, como são bens destinados ao ativo imobilizado, a Lei Complementar nº 87/96 lhe assegura o direito à apropriação do crédito fiscal. Diz que se debitou do diferencial de alíquotas para esses bens e, portanto, nada deve.

Quanto ao item 6, o recorrente afirma que, na diligência realizada pela ASTEC, nem todas as notas fiscais foram consideradas para fim de exclusão dos alimentos sujeitos à alíquota de 7%. Frisa que como as notas fiscais são referentes a cestas básicas, todas elas deveriam ser excluídas

da autuação, já que elas continham alimentos considerados básicos para o consumo diário. Destaca que a Decisão recorrida manteve a presunção de que todos os alimentos adquiridos nas cestas básicas eram tributados à alíquota de 17%, o que diz tornar a acusação frágil, devendo esse item da autuação ser julgado nulo ou improcedente.

O recorrente também alega que, como as mercadorias foram adquiridas de microempresas (ME) e de empresas de pequeno porte (EPP), não poderia lhe ter sido cobrado o diferencial de alíquota, já que os documentos fiscais emitidos por essas empresas não transferem crédito de ICMS. Aduz que o RICMS-BA, no seu artigo 7º, deixa claro que a diferença de alíquota não será devida nos casos de aquisições efetuadas em ME e EPP. Diz que o art. 51, inc. I, do RICMS-BA, determina que a alíquota aplicável às operações com ME e EPP é de 7%, ao passo que o art. 97, inc. XI, do mesmo Regulamento, veda a apropriação de crédito fiscal relativo à entrada de mercadoria adquirida de ME ou EPP. Pede que a infração seja julgada nula.

Quanto à infração 8, o recorrente afirma que o procedimento que adotou estava em conformidade com o Convênio ICMS 54/00, do qual os Estados da Bahia e de São Paulo são signatários. Frisa que as operações registram a saída e a entrada decorrente de devolução de matéria-prima, ou seja, do retorno do mesmo produto que foi emprestado. Diz que as operações são tributadas, pois a empresa não dá o tratamento previsto para o comodato. Menciona que na remessa dos produtos aplicou corretamente a alíquota de 12%, conforme determinação constitucional e, em consequência, não foi diferente a sua conduta ao se credita do imposto à mesma alíquota aplicada na operação originária. Aduz que, assim, seguiu o previsto no artigo 57 do RICMS-SP. Para embasar suas alegações, o recorrente transcreve dispositivos do Convênio ICMS 54/00, da Constituição Federal e da Resolução do Senado Federal nº 22/89.

No que tange à infração 9, o recorrente alega que a autuação não procede, pois, para as operações em tela, a alíquota cabível na devolução de mercadorias recebidas a título de empréstimos é a mesma da remessa inicial. Reitera que agiu em conformidade com a legislação aplicável ao caso, especialmente como o disposto no Convênio ICMS 54/00 e no art. 651 do RICMS-BA. Menciona que a utilização do procedimento citado pelo autuante, ensejaria a glosa da diferença de 5% no Estado de São Paulo. Diz que o Convênio ICMS 54/00 visou harmonizar os procedimentos dos Estados envolvidos nas operações de devolução de mercadorias.

Ao finalizar, o recorrente solicita que o Acórdão recorrido seja reformado, para que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Encaminhado o processo à PGE/PROFIS para emissão de Parecer conclusivo, foi sugerida a realização de diligência, para que auditor fiscal estranho ao feito descrevesse a participação no processo produtivo dos materiais cloro gasoso, hidróxido de sódio 50%, ácido sulfúrico 98% e a linha de materiais kurita.

A solicitação de diligência foi indeferida pela 2ª CJF, tendo em vista que nos autos já havia sido descrita a participação desses produtos no processo produtivo do recorrente.

Ao exarar o Parecer de fls. 601 a 607, a ilustre representante da PGE/PROFIS, referindo-se às infrações 1 e 2, afirma que os materiais arrolados na autuação se configuram como de uso e consumo, utilizados na limpeza e na refrigeração, sendo vedada a utilização do crédito fiscal, nos termos da legislação vigente. Em seguida, transcreve ementas de acórdãos deste CONSEF.

Quanto à infração 6, afirma a ilustre parecerista que os produtos integrantes da cesta básica já foram excluídos da autuação. Ressaltou que a legislação do ICMS não dispensa o recorrente de recolher a diferença de alíquotas quando adquire mercadorias de microempresa ou de empresas de pequeno porte.

No que tange às infrações 8 e 9, diz a procuradora que as alegações recursais têm o caráter meramente protelatório, pois os autos comprovam a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, bem como o recolhimento a menor do imposto em razão de erro na aplicação da alíquota.

Ao finalizar, a ilustre procuradora opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

O processo foi incluído em pauta suplementar, tendo a 2ª CJF decidido convertê-lo em diligência à ASTEC do CONSEF, para que fossem excluídos da infração 6 os valores referentes às notas fiscais relativas a aquisições de cestas básicas fornecidas pela empresa CBA Comércio Importação e Exportação Ltda., acostadas às fls. 470 a 520.

A diligência foi atendida, conforme o Parecer ASTEC Nº 235/2008 (fls. 612 e 613). Nesse Parecer, foi informado que as exclusões solicitadas pela 2ª CJF importaram em R\$8.219,91 e, em consequência, o valor devido na infração 6, que originariamente era de R\$65.968,23 e foi reduzido na Decisão recorrida para R\$64.634,70, passou para R\$56.414,79, conforme demonstrativo de débito à fl. 614.

Notificados acerca do resultado da diligência, o recorrente e o autuante não se pronunciaram.

Ao se pronunciar nos autos, a ilustre representante da PGE/PROFIS reiterou os termos do Parecer de fls. 601/607, no qual tinha opinado pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

É objeto do presente Recurso Voluntário a Decisão de Primeira Instância que julgou procedentes as infrações 1, 2, 8 e 9 e procedente em parte a infração 6.

Quanto às infrações 1 e 2, observo que os produtos listados na autuação (fls. 20 a 30) foram utilizados pelo recorrente no *“tratamento de efluentes líquidos, da água de refrigeração, sistema de água potável, inibidores de corrosão do sistema de geração de vapor, uso em laboratório e peças mecânicas de reposição e que se desgastam no processo produtivo”*.

Classificam-se como material de uso e consumo do próprio estabelecimento as mercadorias que não são destinadas à 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 necessária à sua produção, composição ou prestação, as quais são consumidas ao longo de vários processos produtivos. Assim, para uma correta classificação da natureza de um determinado produto como material de uso e consumo, deve-se analisar a participação desse produto no processo fabril do estabelecimento, bem como verificar a sua classificação contábil.

A seguir, passo a analisar os produtos relacionados pelo autuante na planilha de fls. 20 a 30, tomando por base as descrições feitas pelo próprio recorrente às fls. 19 e 381/398.

Os produtos utilizados no tratamento de efluentes líquidos (ácido sulfúrico; soda cáustica e kuriless 100) são empregados após o processo produtivo da indústria, quando é feito o tratamento dos resíduos decorrentes do processo fabril. Tais produtos, apesar de empregados em função do processo produtivo, dele não participam diretamente e nem integram o produto final. Assim, esses produtos são classificados como de uso e consumo do próprio estabelecimento.

Os produtos utilizados no tratamento da água de refrigeração (cloro; hipoclorito de sódio; kuririoyal F-515 e S-255; kurizet A-651, S-127, S-208, S-601, S-607 e T-227) são classificados como de uso e consumo, já que não são consumidos a cada processo produtivo, não entram em contato com o produto fabricado e não o integra na condição de elemento indispensável à sua produção.

Os produtos utilizados no sistema de geração de vapor e no tratamento da água potável (kurilex L-109; mizuclean L-401; kurita OXA-101; kutita BC351 e kurita BC-173) são classificados como de uso e consumo, pois também não são consumidos no processo produtivo, não entram em contato com o produto fabricado e não o integra na condição de elemento indispensável à sua produção.

O produto empregado no laboratório de análise da empresa (boridreto de sódio PA) é classificado como de uso e consumo, haja vista que é utilizado em fases anterior ou posterior ao processo fabril e também não integra os produtos finais fabricados pela empresa.

As peças mecânicas de reposição (balde de aço, junta G-103 com 2 pol, válvulas pistão e selo axial de bombas) também se classificam como materiais de uso de consumo, pois não se desgastam no processo produtivo, assim como não se classificam como bens do ativo permanente, já que são peças e partes de máquinas utilizadas no estabelecimento industrial.

O recorrente alega que o ácido sulfúrico e o hidróxido de sódio são também utilizados na recuperação da resina de troca iônica e, portanto, vinculados ao seu processo produtivo. Essa alegação recursal é verdadeira, porém é incapaz de modificar a Decisão recorrida, pois tal fato já tinha sido considerado pelo autuante na apuração do imposto lançado. Como se verifica na observação consignada às fls. 29 e 30, na apuração do imposto devido foi considerada apenas a parte desses produtos que foi empregada no tratamento de efluentes, em conformidade com os percentuais declarados pelo próprio recorrente à fl. 19. Portanto, não houve a glosa de crédito quando esses dois produtos eram utilizados na regeneração de resinas.

As abalizadas alegações recursais pertinentes à inconstitucionalidade da vedação do direito aos referidos créditos fiscais não podem ser apreciadas por este colegiado, pois, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, a apreciação da inconstitucionalidade da legislação tributária estadual não se inclui na competência deste órgão julgador.

No que tange aos Acórdãos CJF nº 0015-21/02 e JF nº 0079/01/02, considero que eles não se prestam como paradigmas para o caso em lide, pois são referentes a empresas do ramo de celulose e de bebida, portanto, com processo industrial diverso do recorrente.

Em relação à Instrução Normativa CAT nº 01/2001, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, saliento que a sua aplicação se restringe àquela unidade da Federação, não possuindo a citada Instrução Normativa o condão de modificar o previsto na legislação tributária baiana.

O laudo pericial citado pelo recorrente não se mostra capaz de descaracterizar a condição de materiais de uso e consumo dos produtos elencados na autuação, uma vez que a utilização de tais produtos no processo produtivo do recorrente deixa claro que se trata de materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento.

As aquisições desses produtos, considerados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, não dão direito à apropriação do correspondente crédito fiscal, ao teor do disposto no art. 93, V, "b", do RICMS-BA/97. Somente a partir de 01/01/2011, conforme determinação expressa na Lei Complementar nº 122/06 que alterou o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, será permitida pela legislação tributária a apropriação desses créditos fiscais. Uma vez que os produtos em questão são classificados como materiais de uso e consumo, é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais desses materiais, nos termos do art. 5º, inc. I, do RICMS-BA.

Em face do comentado, estão caracterizadas a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao uso e consumo (infração 1) e a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material de uso e consumo (infração 2). Dessa forma, foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

A infração 6 trata de recolhimento a menos de ICMS referente à diferença de alíquotas em aquisições de materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento. Na Decisão recorrida, foram excluídos da autuação valores referentes a mercadorias integrantes de cestas básicas e que eram tributadas à alíquota de 7%, porém foi mantida a exigência fiscal em relação às aquisições que não especificavam quais as mercadorias que integravam as cestas básicas. No Recurso Voluntário, foi alegado que deveriam ser excluídas da autuação todas as aquisições de cestas básicas, uma vez que elas continham alimentos considerados essenciais à subsistência das famílias a que se destinavam.

Quanto às aquisições de cestas que discriminavam as mercadorias que as integravam, foi acertada a Decisão recorrida, pois, em relação àquelas aquisições, era possível excluir da

autuação apenas os valores atinentes às mercadorias tributadas à alíquota de 7%, tendo em vista que em relação a elas não havia diferença de alíquotas a ser cobrada.

Já em relação às cestas básicas que não discriminavam as mercadorias, a Decisão recorrida carece de reparo, haja vista que não se pode presumir que todas as mercadorias que compunham essas cestas básicas eram tributadas à alíquota de 17%. Não é razoável considerar que as cestas básicas, destinadas à distribuição entre funcionários da empresa, não contenham arroz, ou feijão, ou sal de cozinha, ou qualquer outro produto tributável à alíquota de 7%. Se não há segurança na determinação dos produtos que integravam essas cestas, as aquisições devem ser excluídas da autuação. Visando apurar o valor devido nessa infração, o processo foi convertido em diligência à ASTEC, que efetuou a exclusão dos valores referentes às aquisições dessas cestas básicas. Notificados acerca do resultado da diligência, o recorrente e o autuante não se pronunciaram.

Ainda quanto à infração 6, o recorrente alega que não se poderia cobrar o diferencial de alíquotas relativamente às aquisições de mercadorias vendidas por microempresas (ME) e por empresas de pequeno porte (EPP). Em relação a essas operações, o recorrente alega que: o disposto no art. 7º, do RICMS-BA, dispensa a ME e a EPP do pagamento do diferencial de alíquotas; não houve transferência de crédito fiscal; o RICMS-BA tributa à alíquota de 7% as operações realizadas por ME e por EPP; o disposto no art. 97, XI, do RICMS-BA, veda a apropriação de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas de ME e de EPP.

Essas alegações recursais não procedem e não se mostram capazes de modificar a Decisão recorrida, senão vejamos:

- a) O disposto no artigo 7º, do RICMS-BA, dispensa a ME e a EPP do pagamento do diferencial de alíquota, quando elas são as destinatárias das aquisições interestaduais, situação que não se observa no caso em tela.
- b) Ao contrário do afirmado pelo recorrente, nas operações interestaduais, a legislação tributária estadual baiana permite a apropriação do crédito fiscal, ao teor do disposto no artigo 408-D, § 2º, do RICMS-BA.
- c) O disposto no art. 51, I, do RICMS-BA, não tributa as operações realizadas por ME e por EPP à alíquota de 7%. O previsto nesse dispositivo prevê a aplicação da alíquota de 7% nas operações com mercadorias da cesta básica (alínea “a”), com gado e produtos resultantes de seu abate (alínea “b” – revogada em 01/01/01) e nas saídas de estabelecimento industrial baiano com destino a ME e EPP (alínea “c”).
- d) A vedação à apropriação de crédito fiscal prevista no artigo 97, XI, do RICMS-BA, deve ser interpretada em conjunto com a permissão contida no art. 408-D, § 2º, do mesmo Regulamento. Esse fato fica claro quando se observa que na cabeça do citado artigo 97 há a ressalva “salvo disposição em contrário”. Dessa forma, nos casos de aquisições interestaduais provenientes de ME ou EPP localizada em outra unidade da Federação, a legislação tributária estadual permite a apropriação do crédito fiscal.

Em face do acima comentado, acolho o resultado da diligência da ASTEC e excludo da infração 6 os valores referentes às aquisições de cestas básicas ali relacionadas, retificando o montante devido na infração 6 para R\$ 56.414,79, conforme demonstrativo de débito à fl. 614.

Relativamente às infrações 8 e 9 não há reparo a fazer na Decisão recorrida, pois as infrações estão caracterizadas e os argumentos trazidos em fase recursal são os mesmos que já foram rejeitados na Decisão recorrida com a devida fundamentação.

Conforme já explicado na Decisão recorrida, o disposto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 54/00, citado pelo recorrente, trata de devolução total ou parcial de bens em operações interestaduais, porém, no caso em tela, não houve devolução, pois os bens foram consumidos pelo estabelecimento destinatário e, posteriormente, foi devolvida uma quantidade equivalente à

recebida. Considero que as operações citadas na autuação constituíram verdadeiras transferências interestaduais realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Sobre essa matéria, transcrevo a seguir o voto proferido no Acórdão CJF Nº 0271-12/06, referente à mesma matéria e lavrado contra o próprio recorrente:

*O presente Recurso Voluntário cinge-se às infrações 3 e 5, as quais tratam de operações interestaduais de envio e de recebimento de mercadorias fungíveis – Noneno, Fenol e Sorbital – com erros na aplicação das alíquotas, ensejando a utilização indevida de crédito fiscal (infração 3) e o recolhimento a menos do ICMS devido (infração 5).*

*Alega o recorrente que agiu em conformidade com o disposto na Cláusula primeira do Convênio ICMS 54/00. Contudo, examinando esse referido dispositivo legal, constata-se que o mesmo trata de devolução total ou parcial de mercadoria ou bem em operação interestadual. No caso em lide, conforme bem explicado pelo autuante na informação fiscal, não houve uma operação de devolução, já que os produtos foram consumidos na produção do estabelecimento destinatário e, bem mais tarde, quantidade equivalente à recebida foi enviada ao estabelecimento de origem. Essas operações arroladas no lançamento caracterizam verdadeiras transferências interestaduais de matérias-primas, efetuadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Nessa situação, não se pode aplicar o disposto no Convênio ICMS 54/00, uma vez que não se tratam de operações de devoluções e, sim, de transferências.*

*Não acolho a alegação recursal de que a Decisão recorrida é, por si só, suficiente para declarar a improcedência das infrações em tela, pois a conclusão da Primeira Instância foi exatamente pela manutenção das infrações.*

*Quanto à inexistência de contratos escritos e de controle das operações realizadas, entendo que, para empresas do porte do recorrente, são cuidados básicos adotados para documentar as operações e respaldar os lançamentos efetuados na escrituração contábil. Contudo, mesmo considerando que o recorrente não está obrigado a possuir esses elementos probantes, as infrações subsistem integralmente, pois as operações de transferências estão comprovadas.*

*No que tange ao prazo para a devolução das mercadorias, não é razoável admitir que as matérias-primas tenham permanecido, por até nove meses, no estabelecimento de destino antes de serem devolvidas ao remetente. Entendo que esse fato é mais uma prova de que as operações arroladas nas infrações em tela não são simples devoluções, como alega o recorrente.*

*Determina a legislação tributária estadual que o crédito fiscal referente a mercadorias provenientes de estados da Região Sudeste somente será admitido se calculado à alíquota de 7%. Já nas operações que destinam mercadorias a estados localizado na Região Sudeste, o imposto deverá ser destacada à alíquota de 12%. Dessa forma, as infrações 3 e 5 estão caracterizadas e, portanto, foi correta a Decisão recorrida, a qual não merece qualquer reparo.*

*Pelo acima exposto, e em consonância com o opinativo da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão recorrida.*

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar a infração 6 PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$56.414,79. Mantendo-se inalteradas as Decisões de Primeira Instância relativamente às infrações 1, 2, 8 e 9,, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 6					
Seq.	D. Ocorrência	D. Vencimento	ICMS Autuado	ICMS Excluído	ICMS Devido
1	31/01/2002	09/02/2002	920,74	327,29	593,45
2	31/03/2002	09/04/2002	944,48	349,66	594,82
3	31/05/2002	09/06/2002	862,74	278,06	584,68
4	31/08/2002	09/09/2002	1.339,19	378,53	960,66
5	31/10/2002	09/11/2002	974,75	974,75	0,00
6	30/11/2002	09/12/2002	1.114,86	1.114,86	0,00
7	31/12/2002	09/01/2003	1.776,41	899,40	877,01
8	31/01/2003	09/02/2003	1.771,78	1.662,00	109,78
9	28/02/2003	09/03/2003	1.081,98	1.081,98	0,00
10	31/03/2003	09/04/2003	440,71	0,00	440,71
11	30/04/2003	09/05/2003	1.952,61	1.389,66	562,95
12	31/05/2003	09/06/2003	1.160,22	1.097,25	62,97



13	31/08/2003	09/09/2003	534,61	0,00	534,61
14	31/10/2003	09/11/2003	175,57	0,00	175,57
15	30/11/2003	09/12/2003	847,04	0,00	847,04
16	31/12/2003	09/01/2004	1.007,06	0,00	1007,06
17	31/01/2004	09/02/2004	875,37	0,00	875,37
18	29/02/2004	09/03/2004	3.469,78	0,00	3469,78
19	31/03/2004	09/04/2004	81,56	0,00	81,56
20	30/04/2004	09/05/2004	302,55	0,00	302,55
21	31/05/2004	09/06/2004	371,69	0,00	371,69
22	30/06/2004	09/07/2004	2.794,92	0,00	2794,92
23	31/07/2004	09/08/2004	17.861,72	0,00	17861,72
24	31/08/2004	09/09/2004	129,51	0,00	129,51
25	30/09/2004	09/10/2004	19,83	0,00	19,83
26	31/10/2004	09/11/2004	821,20	0,00	821,20
27	30/11/2004	09/12/2004	5.769,40	0,00	5769,40
28	31/12/2004	09/01/2005	16.565,95	0,00	16565,95
<b>TOTAL</b>			<b>65.968,23</b>	<b>9.553,44</b>	<b>56.414,79</b>

#### VOTO DIVERGENTE (Quanto às Infrações 1 e 2)

Data *venia* do ilustre relator do processo, discordo do seu entendimento com relação à infração tipificada no item 1 do Auto de Infração, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ou seja, materiais utilizados no tratamento de efluentes líquidos e de água de refrigeração, no sistema de água potável, na inibição de corrosão e no laboratório, bem como peças mecânicas de reposição que se desgastam no processo produtivo.

Essa matéria tem sido objeto de vários autos de infração, sempre com posições divergentes quanto ao seu julgamento, por se tratar sistematicamente de situações diferenciadas, em função da complexidade e da diversidade dos processos industriais de produção.

Acresce a essa dificuldade a falta de clareza da legislação estadual, quanto à conceituação de produtos intermediários e sua diferenciação de bens de consumo, causando, sérios inconvenientes aos industriais, em decorrência da insegurança jurídica que essa incerteza lhes impõe.

Nosso entendimento tem sido no sentido de que cada caso deve ser analisado *de per si*, através de diligência realizada por profissional especializado, mediante a verificação, *in loco*, do processo de produção, pois, em face de sua complexidade e diversificação, normalmente o auditor fiscal não dispõe de qualificação técnica adequada para deliberar sobre a utilização do bem ou produto no processo industrial.

Situação especial ocorreu quando do julgamento de um processo envolvendo um frigorífico industrial ao se debater se os materiais utilizados no laboratório deveriam ser considerados como bens intermediários, já que a existência do laboratório era indispensável para a operacionalização do processo de produção.

Não havendo ocorrido, no caso em análise, a realização de diligência, resta-nos utilizar o bom senso, como também o fez o auditor fiscal e o julgador, além dos elementos constantes dos autos para fundamentar esta decisão.

Nessa diretriz, destacamos a afirmativa da autuada no sentido de que as mercadorias listadas na autuação não podem ser consideradas como de uso e consumo, vez que são inerentes ao seu processo produtivo, usadas no processamento de reações e no tratamento de refrigeração. Cita em apoio à sua tese, Decisão Normativa do Estado de São Paulo, que classifica como insumos os produtos consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização. Refere-se a acórdãos da CS e de JJF, deste CONSEF, em favor de sua pretensão, além de Laudo Pericial a respeito da utilização dos produtos relacionados na autuação.

Explica detalhadamente a participação de cada produto como indispensáveis e essenciais à sua indústria química, esclarecendo que aqueles que não integram o produto final são consumidos no processo produtivo e são indispensáveis a ele, sob pena de contaminação do produto final ou paralisação da produção. Ressalto que a nova e rigorosa legislação ambiental acrescenta ainda maior responsabilidade ao tratamento dos efluentes e resíduos industriais, sob pena de pesadas multas pelo descumprimento das regras que asseguram a qualidade do meio ambiente.

Em face do exposto, e considerando que os processos desse gênero devem dispor de tratamento especial por parte do Fisco Estadual, com o objetivo de conhecer adequadamente a realidade de cada situação, através de diagnóstico de profissional especializado, em face da diversidade e complexidade dos diversos processos de produção; e, considerando ainda que não restou evidenciada a comprovação de que se trata de bens de consumo, concedo ao contribuinte o benefício da dúvida e dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para, modificando a Decisão recorrida, excluir da autuação as infrações 1 e 2.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto aos itens 1 e 2, com voto de qualidade do presidente e, unânime em relação aos itens 6, 8 e 9, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269194.0031/07-0**, lavrado contra **OXITENO NORDESTE S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$604.051,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto às Infrações 1 e 2) – Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO DIVERGENTE (Quanto às Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Fauze Midlej, Márcio Medeiros Bastos e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

FAUZE MIDLEJ – VOTO DIVERGENTE (Quanto às Infrações 1 e 2)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS