

PROCESSO - A. I. Nº. 279196.0003/07-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEN S/A.
RECORRIDOS - BRASKEN S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0248-01/11
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 31/10/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0301-12/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo que o autuado alega se tratarem de insumos. Infração subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MATERIAIS DESTINADOS AO CONSUMO. É devido o pagamento da diferença do imposto entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso, consumo do estabelecimento autuado. Infração subsistente. 3. DIFERIMENTO. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE UTILIDADES. RECOLHIMENTO A MENOS. O valor exigido representa o imposto correspondente às operações antecedentes cujo lançamento se encontrava diferido, em virtude da responsabilidade atribuída ao autuado, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter se encerrado em seu estabelecimento a fase de diferimento. A escrituração no livro fiscal do montante lançado, quando o contribuinte se encontrava sob ação fiscal, não desobriga o contribuinte da obrigação do pagamento do imposto apurado. 4. EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA SAÍDA PARA O EXTERIOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Procedida a exclusão das operações que foram objeto de comprovação da exportação. Infração parcialmente subsistente. 5. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O sujeito passivo não comprovou o internamento das mercadorias endereçadas a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus. Infração caracterizada. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDEDO. Decisão por maioria quanto ao item 1, e unânime em relação aos demais itens.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra a Decisão prolatada, relativa às infrações 4 e 5, bem como Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente em parte o presente Auto de Infração, lavrado em 14 de dezembro de 2007, com exigência de R\$812.206,51 de ICMS, acrescido da multa de 60% através do Acórdão JJF Nº. 0248-01/11 (fls. 540 a 561), pela constatação por quatro irregularidades:

INFRAÇÃO 1: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2005 e janeiro, fevereiro e outubro a dezembro/2006, sendo lançado o crédito tributário no valor de R\$ 290.556,56, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias originárias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento nos meses de janeiro de 2005 e janeiro, fevereiro e dezembro/2006, com cobrança de ICMS no valor de R\$ 60.667,17, além da multa de 60%.

INFRAÇÃO 3: Recolhimento a menor do ICMS exigido através do regime de substituição tributária por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Consta na peça exordial que o recolhimento é oriundo de operações de aquisições de utilidades de outro estabelecimento da Braskem, sujeitas ao diferimento, com encerramento na entrada do estabelecimento do autuado, sendo tal fato constatado nos meses de outubro e novembro de 2006. ICMS lançado no valor de R\$ 22.309,12, e multa proposta de 60%.

INFRAÇÃO 4: Falta de recolhimento do ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação “Exportação”, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de guias ou registros de exportação nos meses de maio, julho, novembro e dezembro de 2005 e maio e setembro de 2006. Imposto cobrado de R\$ 247.415,53, mais multa de 60%.

INFRAÇÃO 5: Falta de recolhimento do ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício fiscal de isenção do imposto, sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA nos meses de julho e dezembro de 2005 e fevereiro a abril de 2006, com débito apurado de R\$ 191.258,13, acrescido da multa de 60%.

Assim se posicionou o órgão de primeiro grau em sua Decisão:

“No mérito, O Auto de Infração foi lavrado em decorrência do cometimento de 05 infrações, que passo a examiná-las.

Analisarei em conjunto às infrações 01 e 02, haja vista a vinculação lógica entre elas, uma vez que uma infração é consequência direta da outra.

As mencionadas infrações dizem respeito à utilização indevida de crédito fiscal e falta de recolhimento de diferencial de alíquotas relativamente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

O Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, veda o aproveitamento de crédito fiscal sobre material de uso e consumo, obrigando o contribuinte a pagar a diferença de alíquota quando de suas aquisições interestaduais (art. 5º, I do RICMS/97 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.” Esta definição encontra-se claramente posta no art. 93, V, b do RICMS/97), tendo por base a Lei Complementar nº 87/96 com suas posteriores alterações e Lei Estadual nº 7.014/96.

Diante destas determinações, entendo 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) de “material de uso e consumo”. Este Colegiado, em reiteradas decisões, tem se posicionado nesta linha. Para melhor clareza, transcrevo parte do voto da Decisão prolatada no Acórdão CS Nº 0196-21/02 cuja linha segue este Colegiado.

‘O sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando abrange insumos empregados em processos que não estejam diretamente vinculados à produção. Predomina no ICMS, enquanto vedado, por lei, o crédito relacionado às operações de aquisição de bens para uso e consumo, a sistemática do crédito físico, admitindo-se apenas, para fins de compensação, o imposto que incidiu na aquisição de insumos aplicados diretamente no processo produtivo que resulte em saídas de produtos tributados. Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. 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 nºs 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.'

O contribuinte entende de que os produtos objeto da autuação fiscal integram o seu processo produtivo como produtos intermediários. Salienta que na situação dos autos, e, em obediência à norma tributária posta e decisões deste Colegiado, é necessário que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do contribuinte, dos produtos cujos créditos foram glosados, bem como a cobrança da diferença de alíquota. Consoante planta descritiva apensada aos autos pelo sujeito passivo às fls. 134 a 156, bem como descrição das funções desempenhadas pelos materiais ‘nitrogênio gás’, ‘gás freon suva R-134’, ‘freon 22’, ‘hipoclorito de sódio’, ‘iniciador INP-75-al’, ‘inibidor de corrosão’ e ‘ar medicinal cil 9,6mm3,’ em função do processo produtivo apresentada na defesa às fls. 80 a 86, e informações prestadas nas manifestações, os produtos autuados não possuem características de produtos intermediários, empregados no processo produtivo e integrante do produto final, posto que são utilizados no resfriamento da torre de HCL, de limpeza em geral, higienização de linhas e tubulações, resfriamento das correntes em trocadores de calor, agentes nos radicais livres nos reatores, utilizados nas geladeiras existentes e na retirada de calor e no controle de PH, para evitar prematura corrosão e depreciação dos equipamentos que compõem o parque industrial. E ainda foram glosados os créditos fiscais e exigida a diferença de alíquota em relação a ‘iniciador INP-75-AL’, ‘gás freon suva R-134 a cilindr’, ‘inibidor corrosão optisperse AP 4653’ e em laboratório.

Restou demonstrado na conclusão da diligência solicitada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, que o Nitrogênio não é utilizado diretamente na produção e sim em função do processo produtivo, que por sua aplicação não resta dúvida de que se trata de material de consumo, não gerando direito ao crédito fiscal.

O entendimento dominante nas diversas decisões prolatadas pelo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), órgão de julgamento administrativo tributário do Estado da Bahia, é no sentido de que produtos intermediários são materiais que se inutilizam no processo de industrialização, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, mesmo que não se integrem fisicamente ao produto acabado, exceto seus resíduos, de modo indesejado. Ou seja, para uma mercadoria ser definida como insumo ou produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, a sua integração ao produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída no processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

Por tudo exposto, tais produtos não geram direito à utilização de crédito fiscal, sendo considerados material de uso e consumo e, por consequência, é correta a glosa dos créditos fiscais utilizados. É correta também, a cobrança da diferença de alíquota, posto que é devido o pagamento do diferencial do imposto entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. As exigências fiscais têm base legal. Pelo exposto as Infrações 01 e 02 ficam mantidas.

Em relação à Infração 03, o sujeito passivo reconheceu expressamente que incorreu em equívocos quando da apuração do imposto. Informou que lançou o imposto devido relativamente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2006, no livro Registro de Apuração do ICMS na competência de janeiro de 2007. Saliento que na data do lançamento realizado no mencionado livro fiscal, o contribuinte já se encontrava sob ação fiscal, iniciada em 15 de janeiro de 2007. Fato este que não se caracteriza espontaneidade do contribuinte, não o desobriga do cumprimento do pagamento do imposto lançado. Infração subsistente.

Quanto à infração 04, verifico que o sujeito passivo sustenta que as notas fiscais que embasaram a autuação inclusive as emitidas a título de complementação de preço de operações precedentes, se referem a operações de exportação e estão acobertadas por “Fatura Comercial” ou “Commercial Invoice” e “Registros de Exportação” apresentados na defesa e acostados aos autos, e que tais elementos provam a efetiva saída do país de todas as mercadorias descritas nas notas fiscais de exportação arroladas na autuação.

Observo também, que o Auditor Fiscal da ASTEC, designado para realizar a diligência solicitada, informou que realizou intimação para o contribuinte apresentar as Declarações de Exportação - DDE, relativas aos Registros de Exportação que constam na defesa, mas o sujeito passivo não apresentou tais documentos, não comprovou as referidas exportações.

Saliento que o ICMS não incide sobre a operação ou prestação que destinem ao exterior mercadorias ou serviços (art. 581 do Regulamento do ICMS/1997). Para fazer uso de tal benefício é necessário que o contribuinte comprove que efetivamente realizou a exportação das mercadorias correspondentes.

É importante esclarecer que o Registro de Exportação – RE é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento, sendo preenchido pelo próprio exportador previamente à declaração para despacho aduaneiro e ao embarque da mercadoria. O RE é automaticamente efetivado pelo SISCOMEX, recebendo um número e data, que são fornecidos pelo sistema podendo ser alterado durante o curso dos procedimentos para despacho aduaneiro, tendo validade pelo prazo de 60 dias, passível de prorrogação.

Já a Declaração de Despacho de Exportação - DDE, obtida por meio eletrônico, é o procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro da mercadoria destinada ao exterior, seja ela exportada a título definitivo ou não. Assim, toda mercadoria destinada ao exterior, inclusive a reexportada, está sujeita a despacho de exportação. A DDE é considerada registrada a partir da disponibilidade do RE e da formulação da Declaração para Despacho de Exportação no sistema, onde recebe uma numeração sequencial pelo SISCOMEX.

Após proceder os exames nos documentos trazidos aos autos, constatei que o contribuinte só comprovou a exportação das operações atinentes às Notas Fiscais nº 59.478, 59.479, 59.480, 59.492, 59.495, 59.496, 59.501, 59.502, 59.503 e 59.504, relacionadas no Registro de Exportação nº 06/1508623-001, constantes na Declaração de Despacho de Exportação - DDE nº 2061164785/0, único documento hábil para provar a exportação.

Ressalto que “Fatura Comercial” ou “Comercial Invoice” e “Registros de Exportação” por si só não são elementos suficientes para provar a efetiva exportação. É certo que tal comprovação poderia ser feita através da Declaração de Despacho de Exportação – DDE, por conter o número do documento fiscal e do Registro de Exportação caso fosse apresentada pelo contribuinte.

Observo que, apesar de ter sido intimado para apresentar a comprovação das exportações, conforme Termo de Intimação às fls. 65 e 511 dos autos, o sujeito passivo não atendeu as solicitações.

Assim, deverá ser excluída a importância de R\$ 113.431,48, referente ao mês de setembro lançada nesta infração, e mantidos os demais valores porque não houve comprovação da exportação. Sendo que, com a exclusão da quantia mencionada acima fica a Infração 04 parcialmente subsistente, no montante de R\$133.984,05, que representa a soma dos valores remanescentes da imputação.

Em relação à Infração 05, o contribuinte foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS devido em virtude de ter dado saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício fiscal de isenção do imposto, sem a comprovação do internamento dos produtos por parte da SUFRAMA.

Examinando as peças do processo verifico que o sujeito passivo visando provar a internação dos produtos constantes das notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pelo aujuante, à fl. 49, trouxe aos autos cópias autenticadas do livro Registro de Entrada dos destinatários; cópias das notas fiscais, com carimbos da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, e em alguns casos carimbos das portarias e dos almoxarifados dos destinatários; declarações das empresas destinatárias acusando o recebimento dos produtos; conhecimentos de transporte rodoviário de carga e declaração de ingressos de mercadoria nacional na ZFM, às fls. 233 a 260 e 434 a 470 dos autos.

Não há dúvida que o documento primário comprobatório do internamento das mercadorias é o documento expedido pela SUFRAMA, entretanto em respeito aos princípios da busca da verdade material e da informalidade, norteadores do processo administrativo fiscal, na ausência da declaração do internamento dos produtos por parte da SUFRAMA, as provas juntadas aos autos, no meu entendimento, comprovam o internamento dos produtos na Zona Franca de Manaus, atende a condição para a fruição da isenção prevista no art. 29, III, do RICMS-BA.

Saliento que o contribuinte transcreveu na peça de defesa trechos de ementas atinentes a diversos julgamentos das Juntas e das Câmaras de Julgamento deste CONSEF com o mesmo entendimento acima delineado, a exemplo do Acórdão CJF nº 131-12/07.

Portanto, julgo improcedente a imputação fiscal relativa a este item do Auto de Infração.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Frente à sucumbência da Fazenda Pública Estadual, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea

“a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de outubro de 2000.

Cientificado do julgamento, o autuado, por intermédio de seus advogados interpôs Recurso Voluntário (fls. 570 a 593), onde, após historiar o lançamento, e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar, relativamente às infrações 1, 2, 3 e 4.

Quanto às infrações 1 e 2, o recorrente menciona a utilização de diversos produtos que adquire, a exemplo de Nitrogênio Gás, Gás Freon R-22, Suva R-134, Hipoclorito de Sódio, dentre outros.

Afirma que o posicionamento adotado pela fiscalização e corroborado pelo órgão julgador de primeira instância não é apto a sustentar as glosas consubstanciadas nas infrações em destaque Passa a reiterar os argumentos defensivos outrora aduzidos, comprovando, de forma inequívoca e definitiva, o direito que lhe assiste, no seu entendimento.

Com o objetivo de demonstrar ser correto o procedimento que adota, passa a indicar função desempenhada pelos produtos cujos créditos fiscais foram glosados pela fiscalização e mantidos no julgamento, rebatendo, pois, as afirmações contrárias ao aproveitamento do crédito fiscal em foco.

De relação ao **NITROGÊNIO GÁS**, afirma que o mesmo é injetado em tanques/vasos com o objetivo de retirar a umidade do sistema de produção. Isto porque a umidade em contato com o HCl existente nas correntes do sistema leva à corrosão das linhas e equipamentos, além de provocar a formação de misturas explosivas, como é o caso do MVC com o oxigênio (presente no ar).

Que devido aos efeitos inflamáveis do EDC, bem como aos efeitos inflamáveis e cancerígenos do MVC e efeitos tóxicos e corrosivos do HCL, a utilização do Nitrogênio no processo de fabricação do Monocloreto de Vinila visa evitar verdadeiras catástrofes à saúde, ao meio ambiente e à própria vida.

Diante de tal fato é que este produto é também aplicado na manutenção e limpeza de equipamentos da planta industrial do recorrente, com o fim de impedir a liberação, no meio ambiente, de produtos inflamáveis, tóxicos, corrosivos, e até mesmo cancerígenos.

Em suma, o Nitrogênio Gás é aplicado nos equipamentos da planta industrial para fins de manutenção e limpeza; em termos técnicos, diz-se que o Nitrogênio Gás é usado para fazer sopragem e testes pneumáticos em equipamentos. Do total consumido em um mês, cerca de 70% do Nitrogênio Gás é utilizado para esta finalidade, sendo os outros 30% utilizados em várias etapas do processo com o objetivo de evitar a formação de “atmosferas explosivas”; com efeito, levando-se em consideração que dentre as várias etapas do processo produtivo do recorrente algumas operações envolvem a manipulação de produtos inflamáveis e combustíveis, o Nitrogênio Gás é utilizado com a finalidade de controlar as misturas potencialmente explosivas.

Dessa forma, entende que fica evidente a imprescindibilidade do **NITROGÊNIO GÁS** no processo produtivo do recorrente.

Quanto ao **GÁS FREON SUVA R-134** é um fluido refrigerante, que viabiliza a condensação do HCl, através da diminuição da temperatura a níveis abaixo de zero. Ele é aplicado no processo produtivo nas etapas de resfriamento das correntes, realizado em trocadores de calor, garantindo a liquefação de correntes compostas por produtos de elevada pressão de vapor, tal como o HCL.

Ressalta que, pela sua importância, é a utilização desse produto que viabiliza as condições operacionais da torre de HCl. Ademais, a imprescindibilidade deste produto para o processo produtivo do recorrente pode ser constatada da leitura do Laudo Descritivo do Processo de Produção do Monocloreto de Vinila (vide doc. 03 da impugnação), uma vez que é feita sua utilização em algumas áreas de produção, como é o caso, por exemplo, da Área de Recuperação de EDC, da Área de Craqueamento do EDC e da Área de Purificação do MVC.

Tal gás, também conhecido como clorodifluormetano, é também utilizado na retirada de calor. De fato, este produto é aplicado nas geladeiras existentes na área de PVC, onde são armazenados os iniciadores. Os iniciadores são peróxidos orgânicos, compostos altamente reativos, os quais, se expostos à temperatura ambiente, decompõe-se levando a explosão do recipiente.

Diante de tais argumentos, entende restar claro que o recorrente tem direito ao crédito em pauta, no que tange às aquisições de **GÁS FREON**, por ser este um produto empregado em seu processo produtivo, bem como em face da sua fundamental importância neste processo.

Já o **HIPOCLORITO DE SÓDIO** é utilizado para neutralizar o ácido clorídrico não reagido na corrente de produção, bem como para controlar o PH. É aplicado, pois, no tratamento da água da torre de refrigeração quando seu PH está abaixo de 6 (PH ácido), para colocá-lo na faixa de neutralidade (entre 6 e 7).

Assim, tendo em vista a inegável necessidade de manutenção do PH neutro da água de refrigeração, durante o processo, resta comprovada a essencialidade da utilização do produto em voga, uma vez que, sem este, ficaria inviabilizado o próprio processo produtivo do recorrente.

Já o **INIBIDOR DE CORROSÃO OPTISPERSE AP 4653** faz parte do tratamento da água da torre de refrigeração, sendo utilizado com o objetivo de evitar a prematura corrosão e depreciação dos equipamentos que compõem o parque industrial do recorrente, uma vez que a água de resfriamento é utilizada em toda a unidade industrial, removendo o calor das correntes de produção (trocadores de calor e reatores de polimerização), em um ciclo fechado, onde a água a temperatura ambiente troca calor com as correntes quentes do processo, resfriando estas correntes. A água, então aquecida, retorna para a torre de resfriamento onde troca calor com o ar até atingir a temperatura ambiente.

No decorrer deste processo, em decorrência de evaporação e respingos, ocorre a concentração de contaminadores na água, motivo pelo qual, após um período de ciclos, é feito um *make up* de água e um *blowdown*, além da adição de reagentes para garantir a qualidade da água, objetivando não prejudicar o processo produtivo.

Quanto aos produtos denominados “iniciadores” são adicionados nos reatores de polimerização junto a mistura de água desmineralizada e MVC, e agem na formação dos radicais livres (quebra de moléculas de MVC), possibilitando o *start* da reação de polimerização.

Assim, para conferir maior velocidade de reação e tornar o processo viável, são utilizados iniciadores de polimerização, como, por exemplo, o **INICIADOR INP-75-AL**.

Diante do exposto, entende o recorrente restar claro que os argumentos apresentados pela fiscalização – e corroborados pelo órgão julgador *a quo* – não são capazes de desconstituir o seu direito quanto aos créditos decorrentes das aquisições dos produtos intermediários sob análise, mesmo porque o creditamento efetuado se deu em total consonância com o princípio da não-cumulatividade, esculpido no art. 155, § 2º, da CF/88 e com os ditames contidos na legislação infraconstitucional que rege a matéria.

Prossegue sua argumentação, defendendo o ponto de vista de que como é cediço, a legislação federal complementar garante o direito ao crédito não só do ICMS incidente nas aquisições de matéria-prima aplicada na produção, mas também do imposto incidente nas aquisições de material secundário ou intermediário utilizado no processo industrial.

Aduz que a principal característica da matéria-prima, como já afirmado na impugnação, é o fato de que ela, depois de transformada, constitui-se em novo artigo ou produto, integrando-o.

Para evidenciar a distinção entre matéria-prima e material secundário, já que ambas são substâncias corpóreas procedentes da natureza, deve-se considerar que o que os distingue é o fato de que, no processo de industrialização de determinado produto, o material secundário não o integra, apesar de que, como a matéria-prima, participe do processo e seja essencial para que este

se realize. O que se exige, portanto, é que esse bem tenha uma aplicação tal na produção, que sem o mesmo, o produto não possa ser produzido.

Entende que não há qualquer limitação no que tange à utilização de tais créditos, **exigindo-se, apenas, que o material intermediário/secundário faça parte do processo industrial**, e que verificando a legislação citada na impugnação, observa-se que a definição geral de insumo, do qual produto intermediário se caracteriza como espécie, é a de mercadoria adquirida para emprego no processo de industrialização e nele consumida.

Interpreta o conceito da palavra “consumida”, que na sua acepção, não significa “incorporada”, mas se refere ao fato de que as qualidades imanentes àquele produto foram gastos no processo industrial, e o seu potencial gasto foi agregado ao valor do produto produzido, já que a ele é indispensável.

Já produto intermediário aquele que, sem integrar o produto final, é empregado, de forma indispensável, no processo de industrialização. Transcreve o artigo 93 do RICMS/BA, para alinhar-se ao raciocínio de que a condição, erigida por tal diploma legal, para que o contribuinte possa utilizar-se do crédito fiscal relativo às mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos consiste na vinculação destes à atividade produtiva, que sejam consumidos neste processo, ou que estes integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua fabricação.

E persiste, que nos termos do dispositivo acima invocado, devem ser satisfeitos, necessariamente, os requisitos impostos na alínea ‘a’ do inciso I, cumulativamente com os pressupostos indicados na alínea ‘b’ ou ‘c’ do mesmo inciso, e que no caso em apreço, os produtos em questão preenchem os requisitos estabelecidos no regulamento, eis que estão indiscutivelmente vinculados à industrialização, tendo uma aplicação tal na produção, que, sem eles, o produto final não poderia ser produzido.

Conclui que tais produtos são integralmente consumidos ao longo do processo produtivo, conforme restou demonstrado pelos laudos técnicos já anexados a esses autos, e referendados pelas diversas diligências fiscais promovidas, razão pela qual houve equívoco na Decisão *a quo*, ao enquadrar erroneamente os produtos **NITROGÊNIO GÁS, GÁS FREON SUVA R-134, GÁS FREON R-22, HIPOCLORITO DE SÓDIO, INIBIDOR DE CORROSÃO OPTISPERSE AP 4653 e INICIADOR INP -75-AL** como materiais de “uso e consumo”, quando, na verdade, constituem produtos intermediários, cujo crédito pode e deve ser aproveitado nos termos da legislação em vigor; não havendo que se falar em utilização indevida de crédito fiscal.

No tocante à infração 3, o recorrente aduz que em função de falha no seu sistema, os dados inseridos no denominado “SAP” não migraram para o sistema Mastersaf, responsável pela geração de seus livros fiscais.

Diante de tal fato, afirma que não foi considerada para fins de apuração do ICMS nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2006 a parcela de imposto deferido sobre as aquisições de utilidades lastreadas pelas notas fiscais listadas no Anexo III do lançamento.

Constatado o fato, o recorrente informa que ao apurar o imposto no mês de janeiro de 2007, acresceu a tais importâncias o valor do imposto deferido correspondente aos períodos autuados, conforme documento já acostado aos autos, tendo, ainda, lançado a débito no Livro Registro de Apuração do ICMS na competência de tal mês o montante de R\$456.396,92, dos quais R\$434.087,80 correspondem ao imposto deferido efetivamente devido naquele mês da apuração, e R\$22.309,12 referem-se ao imposto deferido exigido pela fiscalização, via autuação.

Assim agindo, entende o recorrente que fez o encontro de contas com o saldo credor acumulado no mês de janeiro de 2007, e que, ao perceber que não computara o valor dos acréscimos moratórios que deveriam incidir sobre o tributo devido, por ter lançado a débito, após o prazo de vencimento, o ICMS pelo seu valor histórico, se comprometeu a quitar o débito referente aos acréscimos moratórios incidentes sobre o ICMS deferido devido nos meses de outubro e

novembro de 2006, lançados no combatido Auto de Infração, mediante Certificado de Crédito a ser emitido em seu favor.

Defende que em que pese a clareza e robustez dos argumentos defensivos aduzidos pelo recorrente, a 1^a JJF, conforme acima demonstrado, manteve incólume este item do Auto de Infração, sob o parco argumento de que “*na data do lançamento realizado no mencionado livro fiscal, o contribuinte já se encontrava sob ação fiscal, iniciado em 15 de janeiro de 2007, o que não caracteriza espontaneidade do contribuinte, tampouco o desobriga do cumprimento do pagamento do imposto lançado*”.

Firma posição de que em momento algum alegou que agira espontaneamente, com vistas a se furtar do pagamento do imposto devido, vez que adimpliu a diferença devida no valor de R\$ 22.309,12, mediante lançamento a débito no Livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS no mês de jan/2007, quando já se encontrava sob fiscalização, porém muito antes de ser científica da lançamento, em dez/2007.

E mais: ainda que tivesse agido espontaneamente, antes de iniciada ação fiscal, isto não elidiria sua obrigação de quitar o imposto devido e os juros sobre este incidente; dever este que jamais contestou, tanto que adimpliu o imposto extemporaneamente, porém antes de tomar conhecimento do Auto de Infração lavrado, e se comprometeu a quitar todos os acréscimos moratórios devidos!

Dessa forma, entende inegável que o imposto lançado já se encontrava quitado à época da autuação fiscal, conforme fartamente demonstrado ao longo do presente processo administrativo; fato este que, ressalte-se, não foi contestado pelo Fisco, não podendo o Fisco prosseguir exigindo débito que já se encontrava adimplido antes mesmo de o recorrente ser científico da lavratura do Auto de Infração combatido, e que são passíveis ainda de exigência apenas os valores relacionados à multa e aos juros devidos, os quais o recorrente já se prontificou a recolher, mediante expedição de certificado de crédito.

Quanto à infração 04, assegura que o órgão julgador *a quo*, ignorando os documentos acostados aos autos pelo recorrente, entendeu que a Declaração de Despacho de Exportação (DDE) afigura-se como único documento hábil para provar a exportação.

Defende que mais equivocada não poderia ser a conclusão à qual chegaram os membros da 1^a JJF, por privilegiar o formalismo em detrimento à realidade dos fatos, vez que o conjunto probatório colacionado aos autos demonstra de maneira inofismável a efetiva exportação das mercadorias constantes das notas fiscais arroladas pela fiscalização e, por conseguinte, a ausência de infração à legislação de regência do ICMS, ao entender que o único meio de prova capaz de atestar a consumação das exportações seria o Despacho de Exportação.

Confirma que tais Despachos de Exportação afiguram-se em um importante meio de prova para demonstrar a efetiva exportação de determinada mercadoria, e o recorrente não nega este valor probante, uma vez que nele é consignado o número das notas fiscais das operações desta natureza. Entretanto, na falta de tais documentos, não se pode rejeitar outros meios de prova que, se analisados de forma articulada, também demonstrarão cabalmente a exportação das mercadorias.

Reitera que nas oportunidades que teve de se manifestar nos autos, envidou esforços no sentido de correlacionar um a um os Registros de Exportação com as Faturas Comerciais e Conhecimentos de Embarque, e estas, por sua vez, com as Notas Fiscais constantes do Anexo IV da acusação fiscal. Nesse contexto, os documentos colacionados por ela vinculam-se entre si de tal forma que não se pode chegar à outra conclusão senão a de que as mercadorias foram efetivamente exportadas, sendo, pois, totalmente insubstancial a acusação fiscal neste particular.

Afirma que o recorrente logrou em correlacionar todos os documentos referentes a cada uma das notas fiscais objeto da autuação fiscal, demonstrando as vinculações dos documentos através da divisão em tópicos por Fatura Comercial ou “Commercial Invoice”, citando, por exemplo, a

Fatura Comercial nº. 1050177, tem-se que todas as notas fiscais que lista fazem expressa menção a esta fatura no campo “dados adicionais”, e que o Registro de Exportação nº. 05/0776213-001 vincula-se expressamente à Fatura Comercial nº 1050177, mencionada no campo 11 do referido Registro, o qual especifica a mercadoria exportada: Policloreto de Vinila – PVC; além de trazer outras informações, tais como, o país de destino final, quantidade da mercadoria, valor do produto, condição de venda, etc.

De igual modo, o Registro de Exportação nº 05/0776314-001 vincula-se expressamente à Fatura Comercial nº. 1050177, mencionada no campo 11 do referido Registro, o qual especifica a mercadoria exportada: Policloreto de Vinila – PVC; além de trazer outras informações, tais como, o país de destino final, quantidade da mercadoria, valor do produto, condição de venda, dentre outros elementos.

Informa que localizou o Extrato de Declaração de Despacho nº. 2061164785/0, relativo ao RE nº 06/1508623-001, no qual consta textualmente o número das Notas Fiscais nºs 59.478, 59.479, 59.480, 59.492, 59.495, 59.496, 59.501, 59.502, 59.503 e 59.504, comprovando a exportação das mercadorias nelas mencionadas.

Em resumo, afirma que acostou aos autos os Extratos de Declarações de Exportação nº 2050799255/5 e 2061164785/0, vinculados respectivamente aos REs nº 05/0967944-001 e 06/1508623-001, referentes às Notas Fiscais nºs 40.525, 40.526 e 59.478, 59.479, 59.480, 59.492, 59.495, 59.496, 59.501, 59.502, 59.503 e 59.504, e que por ocasião do julgamento de primeiro grau, não foram excluídas da autuação as Notas Fiscais nºs 40525 e 40526, mesmo tendo sido acostada a respectiva DDE aos autos, precisamente no Extrato de Declaração de Despacho nº. 2050799255/5, relativo ao RE 05/0967944-001, no bojo do qual consta a informação relativa às mesmas.

Conclui, solicitando em relação à infração 1, na qual reconhece como procedente a parte da mesma que diz respeito ao produto “Ar Medicinal”, e a improcedência quanto aos demais produtos, e que seja reconhecida a improcedência total dos itens 02, 03 e 04 do Auto de Infração, em razão da argumentação posta.

Parecer da PGE/PROFIS (fls. 598 a 605), após comungar com as razões da Decisão de base, em consonância com a jurisprudência majoritária do CONSEF, de que os produtos listados no Auto de Infração não são passíveis de gerarem direito ao crédito fiscal, por se tratarem de bens que não atuam diretamente no produto final acabado, não se consumindo integralmente na operação de industrialização.

Tece a seguir, diversas considerações acerca do princípio da não cumulatividade, base para a sua conclusão quanto a sua opinião exarada, transcrevendo, inclusive, decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido de restringir o denominado “crédito financeiro”.

Por tais razões, entende que as infrações 1 e 2 devam ser mantidas.

Quanto à infração 3, observa que no Recurso Voluntário apresentado não há qualquer inconformidade quanto ao cometimento da infração; apenas e tão somente contraposição à não apropriação dos lançamentos a débito, realizados extemporaneamente. Por tal razão, indica que não merece guarida a tese de improcedência suscitada, apenas e tão somente cabendo pedido de restituição sobre os valores lançados após o início da ação fiscal.

Quanto à infração 4, observa que lhe parece encarecer razão os argumentos recursais quanto às Notas Fiscais nºs 40.525 e 40.526, diante do fato das mesmas estarem acompanhadas dos extratos das Declarações de Exportação, o que comprova a realização da hipótese prevista na norma legal como desoneradora da incidência do ICMS, ressaltando que o CONSEF vem firmando entendimento no sentido de acolher provas indiretas que comprovem a exportação de produtos, na falta das declarações do SISCOMEX.

Conclui, opinando pelo acolhimento de parte das razões recursais, e pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Analisarei, inicialmente, o Recurso Voluntário, em relação ao qual observo que se refere às infrações 1, 2, 3 e 4 do lançamento.

Adotarei a mesma metodologia de abordar as infrações 1 e 2, de forma conjunta, a exemplo do julgador de primeiro grau, bem como da peça recursal.

O tema a ser analisado, é a possibilidade ou não de utilização de crédito fiscal, relativo a diversos produtos, que no entender do fisco não possibilitariam tal apropriação.

Gostaria de observar que não se discute aqui a não cumulatividade do ICMS, como colocado na peça recursal, mas a possibilidade de utilização dos créditos de alguns produtos utilizados no curso do processo produtivo da empresa, reitere-se.

Importante pontuar o reconhecimento como procedente da parte da infração relativa apenas ao produto “Ar Medicinal”, por parte da empresario recorrente.

Quanto aos demais produtos arrolados na autuação, é sabido que tal matéria apresenta-se controversa no ICMS, infelizmente sem sinalização de resolução, uma vez que a definição da real natureza do produto, se produto intermediário ou simples material de uso e consumo, determinará ou não a incidência do ICMS a título de aproveitamento de crédito fiscal (infração 1), e a consequente diferença de alíquotas nas operações interestaduais (infração 2).

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

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

Dessa forma, contrariamente ao alegado pela empresa recorrente, os produtos **NITROGÊNIO GÁS, GÁS FREON SUVA R-134, GÁS FREON R-22, HIPOCLORITO DE SÓDIO, INIBIDOR DE CORROSÃO OPTISPERSE AP 4653 E INICIADOR INP -75-AL** devem ser considerados como materiais de “uso e consumo”, e não como produtos intermediários. A propósito, Decisão deste órgão, consubstanciada no Acórdão CJF nº. 0152-11/11, no qual a própria empresa Brasken figura como autuada, já negava, por exemplo, a possibilidade de utilização do crédito fiscal dos produtos “hipoclorito de sódio, ar medicinal, nitrogênio e inibidor de corrosão”, sob a alegação de que os mesmos são utilizados na manutenção de instalações industriais, entendimento com o qual corroboro, muito embora reconheça o louvável esforço do recorrente em defender suas teses. Observo, por exemplo, da leitura da própria peça recursal, que quanto ao produto “nitrogênio gás”, ao afirmar que “...é também aplicado na manutenção e limpeza de equipamentos da planta industrial do recorrente”. Isso significa dizer que a próprio recorrente confessa a utilização do produto em atividade diversa da produção industrial.

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 art. 33, I 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 (redação dada pela LC 138/2010).

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

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

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

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

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

A definição de insumos, catalisadores e material de embalagem não gera maiores dúvidas. No entanto, 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, imediatamente no curso da industrialização.

Dessa forma, tal infração deve ser mantida em sua integralidade, o mesmo se dizendo em relação à infração 2, dela decorrente, pelo fato de tais materiais serem considerados de uso e consumo pela empresa, e consequentemente, as suas aquisições em operações interestaduais serem passíveis de recolhimento por diferencial entre a alíquota interna e a interestadual.

De relação à infração 3, alguns comentários merecem ser tecidos. O primeiro deles é que dentre os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, encontra-se o da legalidade, inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

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

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a abranger dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de Decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio, significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Postas tais assertivas, vejamos o caso concreto: consta à fl. 56 dos autos, Termo de Intimação, datado de 15 de janeiro de 2007, mesma data da ciência pelo sujeito passivo. À fl. 57, está acostada cópia do Livro RUDFTO onde, na mesma data, foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização.

Isso significa dizer que o contribuinte foi formalmente comunicado que se encontrava sob procedimento de fiscalização, para a conferência e homologação de seus procedimentos tributários, por parte do fisco, diante da natureza do ICMS.

Seu principal efeito do início da fiscalização é a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo prevista no artigo 138, parágrafo único do CTN, o qual reza que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Isso significa dizer que, a partir de tal momento (da ciência da intimação), qualquer eventual débito tributário existente por parte do recorrente não mais poderia ser recolhido ou ajustado através de denúncia ou procedimento espontâneo de iniciativa do sujeito passivo, relativamente ao período abarcado pela auditoria da Secretaria da Fazenda.

Tendo o sujeito passivo, como bem observou a PGE/PROFIS em seu opinativo, verificado o equívoco que não somente cometeu, como confessou, não poderia simplesmente, ao arrepio da norma legal, agir segundo o seu talante, mas apenas e tão somente em função da obediência ao comando legal.

Dessa forma, a infração é inofensível, bastante clara, conforme, inclusive, atestam os procedimentos fiscais do recorrente, expostos na sua escrituração fiscal, razão pela qual não posso acolher os argumentos recursais, mantendo-a em sua totalidade.

Devo observar, ainda, o quanto pontuado no Parecer da PGE/PROFIS, de cabível, no caso presente, apenas e tão somente pedido de restituição sobre os valores lançados após o início da ação fiscal.

Quanto à infração 4, por ocasião do lançamento, o autuante elaborou demonstrativo de fl. 40, no qual relaciona os documentos fiscais cuja exportação não foi comprovada, por ocasião da fiscalização. Às fls. 41 a 48 acostou algumas destas notas fiscais.

Na apresentação da peça defensiva inicial, o sujeito passivo acostou cópias das notas fiscais de que dispunha para comprovar tal infração, contudo, não o fez em sua totalidade, diante da assertiva de que não logrou localizar todos os documentos fiscais.

Ficaram pendentes de comprovação, algumas notas fiscais, em relação às quais o recorrente apresentou a respectiva “*Fatura Comercial*”, “*Comercial Invoice*” ou “*Registro de Exportação*”.

Assim, verificando detalhadamente tais documentos, observo que relativamente àqueles constantes na fl. 40 dos autos, as Notas Fiscais de nºs 46.599, 46.600, 46.601, 46.602, 46.603, 46.604, 48.259, 48.260, 48.261 e 48.262, remanescem sem que nenhuma prova material da exportação das mercadorias nelas constantes tenha se realizado.

Dessa forma, diante da imperativa necessidade de tal comprovação, ainda que através de documentos do tipo que o recorrente trouxe ao feito (Fatura Comercial), e não tendo sido tal condição implementada, e somente a ela poderia fazê-lo, vez que os documentos em questão encontram-se em seu poder, acolho parcialmente as alegações recursais, exceto quanto aos documentos acima listados, remanescendo para a autuação, valor de R\$7.441,75, para o mês de novembro de 2005 e R\$142,64 para o mês de dezembro de 2005.

Por todas as razões expendidas, voto no sentido de que o Recurso Voluntário seja Parcialmente Provido, ficando o lançamento consolidado da seguinte forma: Infração 1: R\$290.556,56; Infração 2: R\$60.667,17; Infração 3: R\$ 22.309,12; Infração 4: R\$7.584,39.

Quanto ao Recurso de Ofício, vemos que as infrações 4 e 5 são objeto de convalidação da instância superior, tendo a desoneração ocorrido em função de elementos de prova trazidos ao processo pela empresa autuado em estrita consonância com o princípio da verdade material, na infração 4, e entendimento do órgão julgador na infração 5, acatando elementos outros que não a comprovação de internamento das mercadorias pela SUFRAMA.

No que concerne à infração 4, que diz respeito à falta de recolhimento do ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação “Exportação”, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de guias ou registros de exportação, o órgão julgador de primeiro grau, à vista da produção de prova pelo autuado, que acostou ao feito as notas fiscais que comprovavam a realização das operações de exportação, e por tal razão, desonerando a tributação das mesmas, à vista da determinação legal. E não poderia ser de outra forma.

Já a infração 5, que trata de falta de recolhimento do ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício fiscal de isenção do imposto, sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, a Decisão de primeiro grau pautou-se por considerar que os documentos trazidos pela empresa autuada ao feito, apesar de não serem aqueles legalmente exigidos para a comprovação da internação dos produtos, e consequentemente o benefício fiscal via isenção de destaque e recolhimento do imposto contida no artigo 29, inciso III, do RICMS-BA então vigente à época dos fatos geradores, e condicionantes para a desoneração das operações.

Quanto à infração 5, tendo em vista o pedido de vista realizado na assentada do julgamento pela representante da PGE/PROFIS, o que motivou o Parecer acostado às fls. 609 a 613, o qual nesta oportunidade, acolho em sua integralidade, permite a seguinte conclusão:

O benefício concedido é a isenção do imposto nas operações de produtos industrializados de origem nacional remetidos a contribuinte mesmo localizado no município de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo com isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), prevista nos Convênios ICM 65/88, de 6 de dezembro de 1988 e ICMS 49/94, de 30 de junho de 1994, estando regido pelo Convênio ICMS 36/97.

A regra, todavia, está condicionada a alguns fatores, que, inociorrendo, implicam na tributação normal da operação, como se para qualquer outro destino fosse. Logo, não sendo atendidas as condicionantes, caio-se na regra geral de tributação.

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

A partir deste comando, óbvio se torna que, para o legislador, estas duas atividades se complementam e devem ocorrer de forma completa. Assim, por exemplo, não basta apenas o ingresso, mas é necessária, de igual forma, a formalização do internamento, a ser feita pela SUFRAMA e Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas que agirão de igual forma, coordenadamente.

Afirma, ainda o § 2º da Cláusula 4^a, que não constituirá prova do ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria. E essa foi uma das provas trazidas pelo recorrente. E mais: dispõe a Cláusula 5^a que a SUFRAMA comunicará o ingresso da mercadoria ao fisco da unidade federada do remetente e ao fisco federal, mediante remessa de arquivo magnético até o sexagésimo dia de sua ocorrência. Tal fato não ocorreu, o que motivou a autuação em tela.

Como é bem sabido, a regra de isenção deve ser explícita, e sua interpretação restritiva. Logo, caberia à Recorrente, envidar os esforços junto à SUFRAMA no sentido de obter os documentos que eventualmente comprovassem o internamento das mercadorias para a Zona Franca de Manaus remetidas, e a consequente confirmação da isenção das operações. E tais documentos não conseguiram chegar ao processo.

No Poder Judiciário, a questão não pode ser apreciada nos Tribunais Superiores do país, tendo em vista a Súmula 07 do STJ, a qual impede reanálise fática.

Todavia, os órgãos estaduais, através dos Tribunais de Justiça, assim tem se posicionado:

APELAÇÃO CÍVEL. Anulatória de Auto de Infração e imposição de multa.

1. *Isenção. Envio de mercadorias à Zona Franca de Manaus. Ausência de internação junto à SUFRAMA. Isenção descabida por não preenchimento de requisito legal.*
2. *Aplicação de alíquota. Comprovação de entrada das mercadorias no Município de Manaus AM, que enseja o reconhecimento da aplicação de alíquota interestadual. Presunção de veracidade dos documentos apresentados.*
3. *Afastada a condenação ao pagamento das custas Isenção dos entes públicos Inteligência do artigo 6º, da Lei nº 11.608/03 e artigo 2º da Lei 4.476/84 (Regimento de Custas e Emolumentos).*

Recurso voluntário e reexame necessário parcialmente providos.

(Apelação: 0031556-12.2010.8.26.0053. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: Nissin-Ajinomoto Alimentos Ltda. Comarca: São Paulo. Voto nº: 8880 – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo)

Nesta Decisão, assim se posicionou a desembargadora Cristina Cotrofe:

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

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

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

(...) a autora não comprovou o internamento das mercadorias, por meio de informação enviada à SUFRAMA ou expedição de certidão de internamento. A simples remessa das notas fiscais e livro de registro de entrada não podem substituir o documento previsto em lei. Como dito na r. sentença a isenção deve ser interpretada de

forma restritiva, consoante dispõe o art. 111 do CTN. Inexiste previsão legal que permita a aceitação de qualquer documento, diverso do supramencionado.

Não há como aceitar forma diversa de comprovação de internamento de mercadorias, diante das disposições legais já mencionadas.

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

Reconhecida incidência do tributo, necessária a análise da alíquota aplicável ao caso.

No mesmo sentido, poderia listar inúmeras outras decisões, a exemplo das APELAÇÕES Nº 9157557-92.2003.8.26.0000, 9157557922003826, também do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, bem como a APELAÇÃO Nº AC 6469325 Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

Dessa forma, diante de todos os argumentos expostos, não posso comungar da posição do órgão de primeiro grau em sua Decisão quanto a este item da autuação, razão pela qual reformo a Decisão prolatada, restabelecendo os valores cobrados na autuação.

Note-se que o julgamento realizado, em relação à infração 4 observou o regramento legal, bem como buscou de forma incontestável a verdade dos fatos, sendo a desoneração baseada em fatos e dados numéricos. Por tais razões, o Recurso de Ofício deve ser provido parcialmente, a fim de restabelecer a infração 5, no valor de R\$ 191.258,13. Assim, o valor do débito do Auto de Infração remanescente com a seguinte configuração:

INF.	VLR. HIST. (R\$)	VALOR JJF (R\$)	VALOR CJF (R\$)	RESULTADO
01	290.556,56	290.556,56	290.556,56	PROCEDENTE
02	60.667,17	60.667,17	60.667,17	PROCEDENTE
03	22.309,12	22.309,12	22.309,12	PROCEDENTE
04	247.415,53	247.415,53	7.584,39	PROC. EM PARTE
05	191.258,13	0,00	191.258,13	RESTABELECER
TOTAL	812.206,51	620.948,38	572.375,37	

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhante voto do i. Conselheiro Relator, com o qual me alinho quanto ao provimento parcial do Recurso de Ofício e, em linhas gerais, pelo provimento parcial do Recurso Voluntário.

Todavia, em relação ao Recurso Voluntário, cumpre-me divergir do seu entendimento exarado apenas quanto às infrações 1 e 2. Por seu juízo de valor, os materiais foram objeto destas 02 imputações fiscais, ou seja, a glosa de crédito fiscal e a cobrança de diferencial do imposto entre as alíquotas internas e interestaduais nas suas aquisições, por serem **destinados ao uso e consumo** do estabelecimento. (grifos meus)

Com a devida vénia, entendo que tais materiais são, de fato e de direito, **produtos intermediários**, ou seja, 30% do NITROGÊNIO GÁS , GÁS FREON SUVA R-134 E GÁS FREON R-22, HIPOCLORITO DE SÓDIO, E O INICIADOR INP -75-AL, são materiais usados na cadeia produtiva da polimerização até a consecução dos produtos finais do recorrente, excetuando-se apenas 70% do NITROGÊNIO GÁS produzido e o INIBIDOR DE CORROSÃO OPTISPERSEAP 4653, pelas razões que passo a expor. (grifos meus)

Antes de mais nada, é mister registrar que a Legislação Estadual dá direito ao crédito fiscal de ICMS na aquisição de todo e qualquer material que se enquadre como matéria prima, insumo, produto secundário ou intermediário essencial, consumido ou desgastado no processo industrial de produção; não se permitindo também cobrança de diferencial de alíquotas interna e interestadual para tais produtos.

Vale assinalar que a produção de plásticos, sejam polímeros ou copolímeros, em indústrias químicas/petroquímicas, a exemplo da indústria recorrente, utiliza-se de matérias primas como o oxigênio, o nitrogênio, o cloreto de sódio, dentre outros de origem mineral, vegetal ou animal.

Todavia, estas matérias passam por diversos processos físico-químicos que resultam em **materiais intermediários**, para tanto exige-se adição de diferentes produtos ali consumidos, envolvendo fases de aquecimento, resfriamento e condensação. (grifos meus)

No processo fabril para a produção dos polímeros da unidade fabril do recorrente, a exemplo de RESINAS, MVC e PVC, exige-se uma série de reações para as quais os materiais supracitados são empregados de forma imprescindível e das quais são agentes ativos que interferem no processo e nele são consumidos, de modo a possibilitar o encadeamento das diversas fases do processo de forma imbricada, de montante a jusante da cadeia de polimerização.

Analizando caso a caso, inicio pelo **NITROGÊNIO GÁS**, no percentual de 30% do que foi adquirido pelo recorrente, haja vista que esta fração do material acima foi aplicada como insumo. Segundo Bauer (1994), tal substância química gasosa constitui-se uma das matérias primas utilizadas, consumidas e transformadas durante uma parte do processo, inclusive para garantir que as misturas ocorram sem combustão, o que comprometeria e alteraria os materiais obtidos a jusante da cadeia de polimerização.

Dando prosseguimento, a análise, para corroborar a condição de produto intermediário dos itens por mim assinalados acima, tomo o caso do **GÁS FREON SUVA R-134 e R-22**, que constituem-se no principal responsável pela condensação do ácido clorídrico (**HCL**), por meio de uma mitigação térmica a temperaturas negativas. Por sua vez, este gás também vai ser aplicado em operações da cadeia produtiva, como o da purificação ou refinamento do Monocloreto de Vinila (**MVC**), importante termoplástico que integra a linha da produção industrial do recorrente.

O **GÁS FREON R-22** tem também participação e se consome no processo de resfriamento, sobretudo durante a produção do Cloreto de Polivinila (PVC), onde tem-se os iniciadores, ou seja, os peróxidos orgânicos, que são compostos altamente reativos, que devem estar *resfriados*.

Nesta esteira de análise, tem-se que o **HIPOCLORITO DE SÓDIO** é de vital importância em uma das fases produtivas, dela participando e aí sendo consumindo. O HCL condensado, conforme mais acima citado, precisa ser neutralizada de modo a se obter uma pH neutro (entre 6 e 7) e é o **HIPOCLORITO DE SÓDIO** que integra e se desgasta nesta operação fabril de neutralização do ácido clorídrico, feita mais a montante da polimerização.

Quanto ao **INICIADOR INP-75-AL**, o mesmo constitui-se também sem qualquer dúvida outro produto secundário indispensável e usado no processo de industrialização do recorrente, na medida em que se constituem produtos usados numa fase da cadeia produtiva que define a polimerização. São chamados de “*iniciadores*” do processo de obtenção dos polímeros nos reatores, agindo, quimicamente, na formação dos radicais livres com a quebra das moléculas do Monocloreto de Vinila (**MVC**), possibilitando o início da reação de polimerização.

Para ilustrar que a aquisição de tais produtos acima apontados dão direito ao crédito fiscal de ICMS, como requer o recorrente, por se constituírem produtos intermediários, nos termos já exaustivamente explanados acima, transcrevo abaixo trecho do Acórdão da 1ª JJF que explana o seu próprio entendimento do que sejam produtos intermediários que possibilitam gerar crédito de ICMS e que vão ao encontro do que foi exposto acima acerca das características dos produtos que estou excluindo das infrações 01 e 02.:

“(...) *O entendimento dominante nas diversas decisões prolatadas pelo Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), órgão de julgamento administrativo tributário do Estado da Bahia, é no sentido de que produtos intermediários são materiais que se inutilizam no processo de industrialização, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, mesmo que não se integrem fisicamente ao produto acabado, exceto seus resíduos, de modo indesejado. Ou seja, para uma mercadoria ser definida como insumo ou produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, a sua integração ao produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída no processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo(...)*”.

Por fim, vale enfatizar que me alinho na inteireza com o i. Conselheiro Relator em não acolher o pleito do recorrente em relação à aquisição dos **70%** de **NITROGÊNIO GÁS** e do **INIBIDOR DE CORROSÃO OPTISPERSEAP 4653**, pelas claras razões que sintetizo a seguir:

Quanto aos **70%** de **NITROGÊNIO GÁS**, esta parcela deste gás é usada para uso e consumo como reconhece o próprio recorrente em sua peça recursal, nos termos abaixo transcritos do relatório da peça recursal, a saber: “*(...)Em suma, o Nitrogênio Gás é aplicado nos equipamentos da planta industrial para fins de manutenção e limpeza; em termos técnicos, diz-se que o Nitrogênio Gás é usado para fazer sopragem e testes pneumáticos em equipamentos. Do total consumido em um mês, cerca de 70% do Nitrogênio Gás é utilizado para esta finalidade(...)*”.

No que tange ao **INIBIDOR DE CORROSÃO OPTISPERSEAP 4653** é adquirido apenas para ser usado como um protetor à oxidação de equipamentos metálicos que integram o processo de produção. O próprio recorrente assevera isto, como se pode traduzir de trecho do relatório do seu Recurso Voluntário: “*(...)sendo utilizado com o objetivo de evitar a prematura corrosão e depreciação dos equipamentos que compõem o parque industrial do recorrente(...)*”. Enfim, este produto não é essencial ao processo fabril, nem tampouco entra em contato ou se integra, direta ou indiretamente, ao produto em quaisquer das fases produtivas. Portanto, na condição de um produto de manutenção de equipamento fabril, constitui-se apenas material de uso e consumo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279196.0003/07-9, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$572.375,37**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala de Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS