

**PROCESSO** - A. I. Nº 207105.0002/13-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0028-05/14  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 26/08/2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0253-12/14

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA, EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS INTERESTADUAIS DE URÉIA – ADOTADA A REDUÇÃO DE 60%, EM VEZ DE 30%. Certos insumos agropecuários têm redução da base de cálculo nas operações interestaduais, nos termos do art. 79 do RICMS, sendo a redução de 60% (inciso I) nas saídas interestaduais dos produtos relacionados nos incisos I a X e XII a XVIII do art. 20, e de 30% (inciso II) nas saídas interestaduais dos produtos relacionados no inciso XI do art. 20. O autuado é fabricante tanto de “uréia fertilizante” quanto de “uréia pecuária”, sendo que as notas fiscais objeto da autuação são referentes às operações com “uréia pecuária”, que constitui um suplemento para alimentação animal, conforme provas apresentadas pela defesa. O inciso III do art. 20 contempla, dentre outros produtos, rações para animais, concentrados e “suplementos”, com a ressalva de que tais produtos sejam fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura. O autuado fez prova de que os produtos são por ele fabricados, estando a sua indústria registrada no Ministério da Agricultura. Prevê ainda o inciso III que a fruição do benefício é condicionada a que os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, e disso fez prova o autuado. Sendo a uréia pecuária um suplemento à alimentação animal, e estando o suplemento no rol do inciso III do art. 20 do RICMS, aplica-se nas saídas interestaduais do referido suplemento a redução da base de cálculo de 60%, conforme prevê o inciso I do art. 79. Item improcedente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Restou provado que se trata de materiais utilizados na preservação de equipamentos e tratamento de água e efluentes (infrações 2 e 3). b) AQUISIÇÕES DE NITROGÊNIO PARA PURGA, NÃO CONSIDERADO INSUMO INDUSTRIAL. Não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE

MATERIAL DE CONSUMO. Os bens objeto do levantamento são os mesmos do item 2 da autuação. Pelos mesmos fundamentos ali expostos, mantém-se o lançamento nos valores apurados na ação fiscal. Não acolhida a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 5ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que inicialmente lhe foi imputado, tudo a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração lavrado em 18/06/2013 decorre de três infrações, sendo a primeira imputação motivadora do Recurso de Ofício, enquanto que as demais motivam o Recurso Voluntário, como segue:

*Infração 1: Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização do benefício da redução da base de cálculo. Conforme demonstrativo nº 01, anexo, exercício de 2008, o contribuinte reduziu nas operações de saídas interestaduais de uréia para pecuária em valores superiores ao estabelecido na legislação vigente, quanto utilizou, de forma equivocada, a redução prevista na cláusula 1ª, inciso III, do Convênio ICMS 100/97, ao invés da disposição contida na cláusula 2ª, inciso 3 deste Convênio, cujo conteúdo está em consonância com o especificado pelo RICMS vigente, no seu artigo 79, inciso II. Valor da Infração: R\$ 2.598.371,06. Operações tributadas à alíquota de 12%, com aplicação da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 2 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Conforme demonstrativo nº 02, de ICMS creditado indevidamente pelo contribuinte, pois apesar de adquirido como matéria prima foi utilizado como material de uso e consumo do estabelecimento. Valor da infração: R\$ 389.134,74, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 3 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Conforme demonstrativo nº 03 das diferenças de alíquotas a recolher, referentes a materiais de uso e consumo adquiridos como se fosse matéria prima, em outros estados da federação. Valor da Infração: R\$ 48.505,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.*

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 5ª JJF decidiu, por unanimidade e com base no voto do Relator de primeiro grau, abaixo transscrito, que é improcedente a infração 1, e procedentes as infrações 2 e 3, como segue:

## VOTO

(...)

No mérito, o item 1 do Auto de Infração cuida de recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de redução indevida da base de cálculo nas saídas interestaduais de uréia, em valores superiores aos estabelecidos na legislação, por ter o contribuinte adotado a redução prevista na cláusula primeira, inciso III, do Convênio ICMS 100/97, ao invés da prevista na cláusula segunda, inciso III, em consonância com o art. 79, II, do RICMS.

O art. 20 do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e que reproduz regras do Convênio ICMS 100/97, prevê isenção do imposto nas operações internas com certos insumos agropecuários, e o art. 79 prevê redução de base de cálculo nas operações interestaduais, podendo a redução ser de 60% (inciso I do art. 79) ou de 30% (inciso II). De acordo com o art. 79, reduz-se a base de cálculo:

*I – em 60%, nas saídas interestaduais dos produtos relacionados nos incisos I a X e XII a XV do art. 20;*

*II – em 30%, nas saídas interestaduais dos produtos relacionados no inciso XI do art. 20.*

O autuado é fabricante tanto de “uréia fertilizante” quanto de “uréia pecuária”, sendo que as Notas Fiscais objeto da autuação são referentes às operações com uréia pecuária (Demonstrativo de fls. 7 a 69), com as seguintes apresentações: Uréia Pecuária Ensacada 25Kg e Uréia Pecuária a Granel. Este produto constitui um suplemento para alimentação animal.

*O cerne da questão aqui posta consiste em saber se o produto em discussão – uréia pecuária, na condição de suplemento de alimentação animal – se enquadra no inciso I do art. 79 (redução de 60%) ou no inciso II (redução de 30%). Como no rol dos produtos especificados no inciso II consta o produto “uréia”, os autuantes entenderam que a redução seria de 30%.*

*Para dirimir a controvérsia o contribuinte juntou às fls. 189 a 195 uma consulta e o respectivo ofício encaminhado pelo Serviço de Fiscalização Agropecuária do Ministério da Agricultura (fl. 190), atestando que o produto “uréia pecuária” tem um registro diferenciado, diferente da uréia vendida como fertilizante, e que aquele produto é exclusivo como suplemento na alimentação animal. Eis o teor do Ofício SEFAG/DT/SFA nº 3087, de 24.10.05, informando que a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS, CGC nº 33000167/1122-52, se encontra registrada naquele órgão sob o nº BA-05194-2, tendo atuação em duas áreas distintas:*

- a) área de alimentos para animais, possuindo um produto registrado sob o nº BA-05194 00003-0, Uréia Pecuária, utilizado como suplemento em alimentação animal;*
- b) área de insumos agrícolas (fertilizantes), possuindo dois produtos registrados, um sob o nº BA-05194 10000-7 e outro sob o nº BA-05194 10001-5, Fertilizantes Minerais Simples.*

*Há nos autos, portanto, uma declaração do órgão competente atestando que o estabelecimento da Petrobrás, CNPJ nº 33000167/1122-52, é fabricante de uréia pecuária, e que esse produto uréia pecuária é utilizado como suplemento em alimentação animal.*

*Cópia do certificado de registro do produto uréia pecuária no Ministério da Agricultura encontra-se à fl. 191, e o certificado do registro do estabelecimento fabricante encontra-se à fl. 195.*

*À luz do quanto prescrito no inciso I do art. 79 do RICMS, aplica-se a redução de 60% nas operações interestaduais com insumos agropecuários listados nos incisos I a X do art. 20. O inciso III do art. 20 contempla, dentre outros produtos, rações para animais, concentrados e “suplementos”, com a ressalva de que tais produtos sejam “fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA”. O autuado fez prova de que os produtos são por ele fabricados, estando a sua indústria registrada no Ministério da Agricultura. Prevê ainda o inciso III que a fruição do benefício é condicionada a que os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária, e disso fez prova o autuado.*

*Consta no desdobramento do referido inciso o conceito técnico de suplemento: é o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos. Os demais elementos configuradores do benefício não se encontram em discussão. Reproduzo a seguir o inciso III do art. 20 do RICMS:*

*“III - rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, desde que:*

*a) a fruição do benefício condiciona-se a que:*

*1 – os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária, e o número do registro seja indicado no documento fiscal;*

*2 – haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto;*

*3 – os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura;*

*b) entende-se por:*

*1 – ração animal, qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destine;*

*2 – concentrado, a mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporções adequadas e devidamente especificadas pelo seu fabricante, constitua uma ração animal;*

*3 – suplemento, o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos (Conv. ICMS 20/02);*

*4 – aditivo, substâncias e misturas de substâncias ou microorganismos adicionados intencionalmente aos alimentos para os animais, que tenham ou não valor nutritivo e que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais;*

*5 – premix ou núcleo, mistura de aditivos para produtos destinados à alimentação animal ou mistura de um ou mais destes aditivos com matérias-primas usadas como excipientes que não se destinam à alimentação direta dos animais.*

*c) o benefício aplica-se, ainda, à ração animal preparada em estabelecimento produtor, na transferência a estabelecimento produtor do mesmo titular ou na remessa a outro estabelecimento produtor em relação ao qual o titular remetente mantenha contrato de produção integrada;*

Frente ao acima exposto entendo que a uréia pecuária é um suplemento à alimentação animal, e estando o suplemento no rol do inciso III do art. 20 do RICMS, que prevê a isenção nas saídas internas, aplica-se nas saídas interestaduais do referido suplemento a redução da base de cálculo de 60%, conforme prevê o inciso I do art. 79, do RICMS/97.

Por sua vez a regra contida no art. 20, inc. XI, letra “c”, que serviu de base para a autuação por expressamente fazer referência à expressão “uréia”, não se aplica a situação posta em discussão. Isto porque a uréia comercializada pelo autuado e objeto do lançamento fiscal (uréia pecuária), se encontra especificada nos órgãos de controle e registro do governo federal como “suplemento alimentar” para ruminantes conforme prova técnica juntada pela defesa e já mencionada linhas acima. Exatamente, por essa razão, entendo que a redução de 60% é aplicável à mercadoria em questão, visto se tratar produto especificado pelo Ministério da Agricultura.

Observo ainda que o impugnante citou precedente nesse sentido, da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, nos autos do Processo nº 298574.0500/08-0 (fls. 136-159). A referida Decisão de 1º grau foi confirmada em segunda instância, no reexame obrigatório, via Recurso de Ofício, em deliberação unânime, que resultou no Acórdão nº 0323-11/13, com a Ementa a seguir transcrita, no que pertine a matéria em discussão:

**“(...) BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE UREIA, EM VEZ DE 30%.**

De acordo com o inciso I do art. 79, do RICMS/1997, aplica-se a redução de 60% nas operações interestaduais com insumos agropecuários listados nos incisos I a X do art. 20”. (...)

No mesmo sentido o precedente originário da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos autos do Processo nº 298574.0513/05-0, que resultou no Acórdão nº 0092-12/06.

Por outro lado o precedente citado pelas autuantes, relacionado ao Acórdão nº 0106-11/07 (A.I. nº 298574.2000/08-8), não deve ser acolhido por se encontrar superado pela mais recente jurisprudência administrativa, construída a partir da uma análise mais detalhada dos fatos, especialmente quanto ao registro do produto nos órgãos de fiscalização e controle, vinculados ao Ministério da Agricultura.

Em relação ao item 1 do Auto de Infração, nosso voto, no mérito, é, portanto, pela improcedência do lançamento fiscal.

Apreciarei em conjunto os itens 2 e 3 do lançamento de ofício, relacionadas à glosa dos créditos fiscais de bens de uso e consumo lançados pelo contribuinte como insumos e a correspondente cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL).

Observo que as exigências fiscais abrangem produtos que se encontram listados no demonstrativo de fls. 70 a 76, envolvendo: ácido bórico, dietanolamina, formol, PVA TB, aldeído fórmico, terra diatomácea, cloro, fosfato trisódico, hidrato de hidrazina, óleos lubrificantes, graxa lubrificante, óleo isolante, nitrogênio gasoso, flogard, depositrol, kurizete, ácido orgânico, solução de cloreto de zinco, carvão ativado, trela catal.

O contribuinte, na peça de defesa, reconheceu a procedência do lançamento quanto aos produtos: graxa lubrificante e óleo hidráulico. Às fls. 201/202 dos autos juntou cópia do documento de arrecadação para comprovar o pagamento da parcela reconhecida do Auto de Infração, no valor original de R\$ 536,77.

Em relação aos demais produtos, observo que a glosa de créditos alcança produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, dentre outros materiais. Há também o uso de óleos e graxas lubrificantes, aplicados na conservação dos maquinários e o nitrogênio gasoso, utilizado no processo de purga nos compartimentos e sistemas da planta industrial, a fim de deslocar os gases inflamáveis e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, oxidação, incêndio e até mesmo a explosão da própria planta industrial.

A matéria não é nova neste CONSEF, inclusive havendo decisões que versam sobre a mesma empresa e respectivo processo produtivo, a exemplo do recente Acórdão da 1ª CJF, nº 0323-11/13.

Na solução dessa lide houve produção de prova diligencial, que detalhou o uso de cada produto na atividade fabril da empresa.

Os produtos utilizados no sistema de água de resfriamento se prestam a evitar corrosão nos equipamentos ou crescimento de microorganismos, como algas e fungos. O sistema de resfriamento de água tem a função de gerar menores temperaturas para as correntes intermediárias do processo, deixando-as, desse modo, em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O método consiste em transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) por intermédio do contato entre ambos. A água que resfria as correntes – ao se aquecer – permite que os seus sais se tornem insolúveis e, junto com microorganismos, se depositem nas paredes dos trocadores de calor, o que

pode danificá-los através da corrosão e ocasionar a parada da planta. Para evitar isso é que são usados os produtos químicos objeto da glosa dos créditos fiscais.

Portanto, tais itens, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que caracterizam matérias primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.

Frente a essas considerações e a partir do descritivo técnico entendo que os produtos destinados a tratamento de água de resfriamento que não fazem parte do processo de produção, por estarem inseridos em uma corrente secundária que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de prevenir danos aos equipamentos da planta. Não ensejam crédito fiscal de ICMS por não se encartarem na previsão do art. 93, § 1º, RICMS/1997.

Em relação aos produtos aplicados no tratamento de efluentes o crédito também é indevido posto que a utilização dos mesmos se dá numa etapa posterior ao processo fabril, ou seja, fora do processo produtivo, constituindo uma circunstância extrínseca àquele processo. O tratamento dos efluentes, sejam eles resíduos líquidos, gasosos ou sólidos, decorre das relações da fábrica com os órgãos de proteção ambiental, justificando assim a glosa dos créditos fiscais.

Em relação ao nitrogênio gasoso, conforme já alinhavado linhas acima, verifico que o produto é aplicado no processo de purga nos compartimentos e sistemas da planta industrial, a fim de deslocar os gases inflamáveis remanescentes e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, oxidação, incêndio e até explosão da própria planta industrial. Não é produto que interaja com as matérias-primas para a geração dos produtos finais do estabelecimento fabril. Justifica-se, portanto, a glosa dos créditos fiscais.

O mesmo raciocínio se aplica, quanto a não participação direta no processo produtivo, aos óleos e graxas, utilizados na conservação e lubrificação dos equipamentos da fábrica, visando o aumento da vida útil.

Não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo.

Importante registrar que o STF - Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE nº 354376/MG), de certa forma reproduziu a tese aqui defendida, conforme abaixo transcrito.

“A regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS, mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal”.

Quanto à Nota Fiscal nº 38739, juntada pela defesa à fl. 162 do presente PAF, refere-se à operação de retorno de mercadoria, cujo crédito fiscal é efetivamente indevido por se tratar de bens adquiridos para uso e consumo, conforme o descritivo supra.

Considerando o acima exposto, mantenho inalteradas as exigências fiscais que compõem os itens 2 e 3 do Auto de Infração.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do lançamento de ofício em exame, excluindo o item 1 da autuação e mantendo integralmente os itens 2 e 3, conforme o quadro abaixo:

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	IMPROCEDENTE	2.598.371,06	0,00	60%
02	PROCEDENTE	389.134,74	389.134,74	60%
03	PROCEDENTE	48.505,93	48.505,93	60%
	<b>TOTAL</b>	<b>3.036.011,73</b>	<b>437.640,67</b>	

A Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da Decisão que prolatou, enquanto que a empresa autuada, regularmente cientificada da Decisão proferida em primeiro grau de julgamento administrativo, interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 282 a 294.

O recorrente, irresignado com o desfecho dado pela Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, por primeiro diz que reconheceu a procedência parcialmente da infração 2, aduzindo a decadência de parte das operações que deram azo às acusações fiscais, além de repisar suas razões de defesa atinentes ao mérito das mesmas.

Quanto à suscitada decadência, diz que os julgadores da Junta de Julgamento Fiscal ao negarem aplicação do art. 150, §4º do CTN ao argumento de que o termo inicial para contagem do prazo quinquenal seria aquele previsto no art. 107-A do Código Tributário Estadual, equivocaram-se,

pois, em verdade, a fixação de prazo para homologação por lei estadual deve seguir os parâmetros determinados em lei complementar federal, norma de ordem geral, conforme preconiza o art. 24 da Constituição Federal, o qual trata das matérias concorrentes de competência legislativa da União, Estados e Distrito Federal.

Citando a doutrina e a jurisprudência, assevera que “*diante das normas constitucionais limitadoras ao poder de tributar, a única interpretação possível dos dispostos no art. 107-A do COTEB e art. 965 do RICMS/97 é a de que a forma de contagem para o prazo quinquenal ali prevista se aplica aos casos nos quais não há o pagamento antecipado do tributo na forma do art. 150, § 4º do CTN, o que não é o caso dos autos, posto que, se procedente a autuação, houve recolhimento do ICMS, ainda que a menor*”.

Pelo que expôs, reiterando que antecipou pagamento do ICMS, ainda que em montante inferior ao da autuação, entende que não há que se afastar a aplicação da norma insculpida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual entende que as operações referentes aos exercícios de janeiro a maio de 2008 devem ser consideradas abarcadas pela decadência.

Avançando, afirma que as infrações 2 e 3 são improcedentes. Dizendo dos argumentos que fundamentam a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, entende que são equivocados, sob o argumento de que o art. 93, I, alínea “b” e §1º, “c”, do RICMS/Ba admitem o uso do crédito não apenas de matérias-primas que compõem o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo de industrialização e sejam nele consumidos. Nesse sentido, o entendimento do recorrente é de que o direito ao crédito poderá ser exercido desde que mercadoria esteja vinculada à atividade produtiva, sendo consumida no processo de industrialização do estabelecimento adquirente.

Afirma que no caso dos autos, os produtos adquiridos não se caracterizam como matérias-primas, contudo, são produtos intermediários que, apesar de não se integrarem aos produtos finais, perdem suas propriedades físico-químicas ou se desgastam durante o processo produtivo, consumidos, portanto, no processo de produção.

Diz da sua atividade industrial e da complexidade do seu processo produtivo para a obtenção de amônia, uréia e ácido nítrico, aduzindo que tal processo não ocorre sem o concurso de uma série de produtos que apesar de não se agregarem ao produto final, são indispensáveis à produção, vez que promovem reações químicas e térmicas, tratam outros produtos indispensáveis ao processo fabril, purgam produtos inflamáveis e tratam efluentes das plantas industriais. Nessa esteira, entende que labora em equívoco a Junta de Julgamento Fiscal quando assevera que “*não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo*”.

Discute a “essencialidade” das mercadorias no seu processo produtivo, questionando “*como poderia algo essencial ao processo de industrialização não ser a ele vinculado?*”

Diz que o fundamento dado pela Junta de Julgamento Fiscal na manutenção das infrações, de certa maneira, decorre do já revogado Convênio ICMS 66/88, revogado pela LC nº 87/96, que, efetivamente, ampliou a possibilidade do uso do crédito fiscal, estabelecendo como único requisito a vinculação da mercadoria com a atividade-fim do estabelecimento. Cita jurisprudência – STJ REsp nº 1.175.166-MG.

Reitera que os produtos em voga estão vinculados ao processo de industrialização do estabelecimento autuado, onde são consumidos, o que, *in fine*, faz nascer o direito ao crédito fiscal glosado indevidamente. Discorre sobre a regra da não-cumulatividade.

Invoca o art. 290, do Regulamento de Imposto de Renda para dizer do custo de produção e, para o caso dos autos, para afirmar que os produtos elencados na autuação integra o custo de produção e a precificação da mercadoria, lembrando que caso não seja possível utilizar o crédito fiscal de ICMS cobrado na aquisição, o valor correspondente obrigatoriamente será incluído no

preço, ferindo, dessa forma, a regra constitucional da não-cumulatividade.

Diz que não se confundem os produtos intermediários com os bens de uso e consumo e assevera que a LC 87/96 estabeleceu como único requisito para utilização de créditos decorrentes do custo de produção a vinculação à atividade-fim do estabelecimento, além de haver permitido a utilização de créditos decorrentes das aquisições de bens do ativo e de uso e consumo, ainda que quanto a este último exista vedação temporal.

Afirmando que os produtos relacionados na autuação se caracterizam como insumos indispensáveis e vinculados ao processo industrial, entende que não pode prosperar a autuação referente às infrações 2 e 3, motivo pelo qual requer o provimento do seu Recurso Voluntário para reforma do acórdão recorrido de modo que, uma vez homologados os valores reconhecidos e recolhidos, seja julgado improcedente o Auto de Infração na parte impugnada.

O Dr. José Augusto Martins Junior, Procurador da PGE/PROFIS, às fls. 301/303, exara Parecer no qual assevera que não merece guarida a tese que suscita a decadência de parte do crédito tributário objeto do lançamento, com fundamento no posicionamento já assente neste CONSEF, cujo entendimento é de que o prazo de contagem decadencial tem como marco o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme impõe norma plenamente vigente e eficaz do COTEB, em espécie o art. 107-A.

Para as infrações 2 e 3 do lançamento, ainda sobre a decadência, entende que não se amoldam a tese utilizada pelo recorrente para justificar sua pretensão que adota como ponto fulcral a existência de pagamento antecipado, elemento fundante do lançamento por homologação.

No mérito, referentemente às infrações 2 e 3, entende também que não merecer acolhida a tese recursal. Afirma que “... os produtos que remanescem nas infrações são utilizados em linhas marginais ao processo de produção, não se emoldurando nos critérios legais definidos para possibilitar a utilização de crédito, critério este forjado com arrimo no princípio constitucional da não-cumulatividade, regime do crédito físico, que determina, ao menos o contato direto do produto com o produto que encerra a fase de circulação econômica do bem”.

Dizendo do instituto da não-cumulatividade, afirma que a tese abraçada pela jurisprudência para definir os requisitos caracterizadores do que se entende como produto intermediário, em espécie, atine ao contato direto com o produto objeto da fase de circulação econômica do bem em direção ao consumo e com a integração ao produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Há registro à fls. 299/300, que dá conta de que o recorrente, em 22/07/2013, procedeu ao recolhimento no valor de R\$877,14.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de Decadência)**

Trata o presente de Recursos de Ofício e Voluntário. O primeiro, interposto pelos julgadores da 5ª JJF deste CONSEF, tem por objeto a reapreciação do Acórdão de nº 0028-05/14 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em razão a duas das três infrações do Auto, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, é no sentido de modificar o mesmo acórdão de primeiro grau, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido.

O Auto de Infração é composto de três infrações que motivam os Recursos de Ofício e Voluntário e que acusam o Sujeito Passivo de haver recolhido a menos o ICMS em razão de utilização do benefício da redução da base de cálculo; utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento; e de haver deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo

do estabelecimento.

Cinge-se o Recurso interposto pelo Sujeito Passivo à apreciação das razões recursais atinentes ao julgamento de primo grau que determinou a procedência das infrações 2 e 3 do Auto de Infração em apreço.

A tese recursal sustentada pelo recorrente, em apertada síntese, atine à decadência de parte do lançamento cujas ocorrências - fatos geradores -, estariam alcançadas pelo referido instituto, aí entendido que não mais poderia o Estado da Bahia exigir ICMS sobre as operações anteriores a 18/06/2008. Ainda referentemente à tese recursal, entende o recorrente improcedentes as infrações 2 e 3, em razão de as glosa dos créditos fiscais terem sido feitas com base em itens que deveriam ter sido considerados como produtos intermediários que se vinculam e são consumidos no seu processo produtivo.

Quanto à decadência, tenho me posicionado favoravelmente à tese do recorrente.

Em sede de preliminar, o recorrente suscita a decadência dos fatos geradores anteriores a 18/06/2008, data em que foi notificado da lavratura do Auto de Infração em apreço.

A matéria suscitada pelo recorrente, ainda que já esteja pacificada no judiciário, tem sido motivo de grande debate nas mais diversas esferas, e não tem sido diferente no âmbito do Conselho de Fazenda da Bahia, conquanto há posicionamentos antagônicos no que concerne ao início do prazo decadencial.

A matéria carrega tamanha controvérsia dentro deste Conselho de Fazenda que motivou diligência que foi dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de Parecer sobre eventual decadência das operações ocorridas anteriormente a cinco contados da ciência da lavratura do Auto de Infração, o que no caso em lide corresponde a 18/06/2008, tudo à luz de diversas decisões do STF, expressas na Súmula Vinculante nº 08.

Derredor desta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário.

Por primeiro, há que se buscar a Súmula Vinculante nº 08 editada pelo Supremo Tribunal Federal, cujo texto diz:

*“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...deve o

presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 18/06/2008, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Pelo exposto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência que abarca as operações anteriores a 18/06/2008.

Superada por maioria de votos o acolhimento da tese da decadência, passo à análise de mérito das infrações 2 e 3 no Recurso Voluntário.

Quanto à glosa dos créditos fiscais, infrações 2 e 3 (bens de uso e consumo lançados pelo contribuinte como insumos e a correspondente cobrança do diferencial de alíquotas), em que pese as alegações recursais e o parcial reconhecimento e pagamento de parte da infração 2, a matéria aqui tratada tem sido por demais discutida no seio deste Conselho de Fazenda, sobretudo no que atine à efetiva participação de determinados produtos nos específicos processos produtivos, bem como dos limites pouco claros do que podem ser produtos intermediário e bens de uso e consumo, o que, in fine, determinam a possibilidade de aproveitamento créditos fiscais ou mesmo a glosa, por parte do fisco, quando tais créditos são aproveitados indevidamente.

Este CONSEF tem adotado entendimento, como dito pelo julgador de piso e pelo n. Procurador da PGE/PROFIS, no sentido de que os produtos em voga, necessariamente, deveriam ter contato com o produto que encerra a fase de circulação econômica do bem, tudo em estrita observação da legislação.

Na espécie, por primeiro, há que se registrar que os produtos objeto da autuação são ácido bórico, dietanolamina, formol, PVA TB, aldeído fórmico, terra diatomácea, cloro, fosfato trisódico, hidrato de hidrazina, óleos lubrificantes, graxa lubrificante, óleo isolante, nitrogênio gasoso, flogard, depositrol, kurizete, ácido orgânico, solução de cloreto de zinco, carvão ativado, trela catal. Dos produtos listados, o recorrente reconheceu a procedência da autuação quanto aos produtos graxa lubrificante e óleo hidráulico.

Quanto aos demais produtos, pelos elementos trazidos aos autos por via de diligência fiscal, tratam-se basicamente de produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, produtos utilizados na conservação e lubrificação dos maquinários (óleos e graxas lubrificantes), além do nitrogênio gasoso, cuja aplicação é no processo de purga de gases inflamáveis dos compartimentos e sistemas da planta industrial. Registre-se que o recorrente, quanto a esta afirmação feita pelo julgador *a quo*, não se manifestou.

Pois bem, é fato que os produtos elencados acima, à luz do quanto trazido aos autos, são, efetivamente essenciais à manutenção da planta industrial, planta esta que, por óbvio, produz algo, o que remete à conclusão de que tais produtos são essenciais à produção considerando que uma planta parada nada produz, bem como uma planta industrial sem manutenção, por certo terá sua produção prejudicada. Quanto a isto, por certo, não há discussão. Entretanto, para fins de apropriação de crédito fiscais, o conceito de produto essencial, no caso, intermediário, não é tão largo, o que impõe o estabelecimento de limite quanto à determinação do que seriam os produtos intermediários e os produtos destinados ao uso e consumo.

Como dito, a matéria é merecedora de grande discussão e carente de alinhamento, pois, a delimitação de tal fronteira viaja ao sabor de cada processo produtivo – cada processo enseja a busca de particularidades - e até mesmo da interpretação individual de cada julgador, sobretudo

quando se tem em mente o fato de que a não aplicação de determinados produtos, como os elencados acima, implicam na paralisação de uma planta industrial por questões de ordem técnica e de segurança, ainda que não tenham contato direto com o produto final ou com seu processo particular de produção.

Contextualizada a situação, apesar de essenciais à manutenção da planta industrial, à luz da legislação, não estando tais produtos em contato direto com o bem produzido ou não se desgastando no processo de produção do bem final, tais produtos não são considerados intermediários e não geram créditos fiscais, aí entendido que são itens que apesar de importantes, desempenham um papel secundário no processo produtivo, também não se podendo dizer que podem ser classificados como matérias primas, produtos intermediários essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.

Dito isso, reconhecendo que as razões recursais carregam grande dose de razão, principalmente sob o ponto de vista do seu processo produtivo, à luz da descrição de cada produto trazida aos autos que dão conta do caráter essencial que tem os referidos produtos na manutenção e segurança da planta industrial, entendo que os produtos listados acima, à luz da legislação e da jurisprudência deste CONSEF, não possibilitam à Recorrente a utilização dos créditos fiscais como procedido, o que mantém a higidez da imputação.

Nesses termos, entendo que não se deve dar provimento ao Recurso Voluntário.

Quanto ao Recurso de Ofício, vejo que a sucumbência atinente à infração 1 deriva da conclusão a que chegou a Junta de Julgamento Fiscal quanto ao produto *uréia pecuária* estar classificado como suplemento de alimentação animal, o que possibilitaria a redução da base calculo do imposto em 60%, conforme art. 79, I do RICMS/Ba.

A análise feita pelos julgadores de piso foi absolutamente perfeita e estribada em elementos de prova que foram trazidas aos autos, sobretudo o atestado expedido pelo Serviço de Fiscalização Agropecuária do Ministério da Agricultura que dá conta de que o produto “*uréia pecuária*” tem um registro diferenciado (diferente da uréia fertilizante), sendo o referido produto de uso exclusivo como suplemento na alimentação animal. Também merece registro que a teor do Ofício SEFAG/DT/SFA nº 3087, de 24/10/2005, o recorrente tem cadastro e registro tanto na área de alimentos para animais, possuindo o produto “*uréia pecuária*” registrado sob o nº BA-0519400003-0, utilizado como suplemento em alimentação animal, bem como na área de insumos agrícolas, possuindo dois produtos registrados como fertilizantes minerais simples, tudo a demonstrar que o recorrente preenche os requisitos necessários à fruição do benefício da redução de 60% na base de cálculo do ICMS.

Nesses termos, considerando que a parte em que o Estado da Bahia é sucumbente é fruto da correta aplicação da legislação ao caso concreto – verificado que os produtos em voga gozariam do benefício da redução da base de cálculo prevista no art. 79, I, do RICMS/Ba vigente, entendo que não há que se dar provimento ao Recurso de Ofício.

Pelo exposto, afastada a preliminar de decadência de parte do lançamento, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntário e de Ofício, mantendo integralmente a Decisão prolatada em primeira instância de julgamento.

## **VOTO EM SEPARADO**

Inicialmente, antes de me manifestar sobre o voto do Nobre Colega Relator, cumpre asseverar que um dos pontos alegados na tese defensiva trata do prazo decadencial para lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, entendendo que deve ser aplicado o § 4º do art. 150 do CTN.

Neste aspecto, de ofício, cumpre ressaltar o dever previsto no art. 168 do RPAF:

*Art. 168. Sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, observar-se-á o seguinte:*

*I - a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou à Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda, visando à decisão;*

Assim, entendendo este se tratar de matéria já decidida em última instância pelo poder judiciário, submeto à apreciação desta CJF proposta de representação à Câmara Superior, por ser dever instituído pelo dispositivo acima citado.

Indeferida a proposição, na análise das preliminares e no mérito dos Recursos sigo o voto do Nobre Relator.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência)**

Em que pese o voto proferido pelo Relator, entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 167 do RPAF/BA:

*“Art. 107-B .....*

*§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”* (grifos não originais)

Além disso, a Lei nº 3.956/81 (COTEB) estabelece, no artigo 107-A, inciso I, que “*O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Sendo assim, o prazo legal para a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em período anterior a 18/06/08 se esgotaria em 31/12/13. Como este Auto de Infração foi lavrado em 18/06/13, não se encontravam decaídos os débitos relativos aos fatos geradores apontados na peça recursal.

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 – declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*”

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há que se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante:

1. da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. do entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. do despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de “*minuta de projeto*

*de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ante o exposto, voto pelo não acolhimento da preliminar de decadência e, no mérito, acompanho o voto do ilustre relator pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 207105.0002/13-9, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$437.640,67, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo os valores efetivamente recolhidos pelo recorrente ser homologados para que produzam os efeitos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) - Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO\* (Preliminar de decadência) - Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro Silva\* e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência)

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO EM SEPARADO  
(Preliminar de decadência)

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS