

PROCESSO - A. I. N° 269194.0040/11-8  
RECORRENTE - BRASKEM S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0072-02/12  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 03/10/2014

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0275-11/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. Não acolhida à arguição de decadência. **b)** ENERGIA ELÉTRICA. Infrações 1 e 2 reconhecidas em parte. Não acolhida à arguição de decadência. Infrações caracterizadas. Mantida a Decisão. **c)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovado que os materiais objeto da autuação não se caracterizam como produtos intermediários e sim de uso e consumo. Reformada a Decisão, com a exclusão dos valores relativo a Monóxido de Carbono que caracteriza produto intermediário utilizado no processo produtivo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada em parte. **d)** BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. UTILIZAÇÃO SUPERIOR A 1/48. **e)** DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. UTILIZAÇÃO A MAIS. Infrações reconhecidas. Desistência do Recurso. **f)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DE CONSUMO E PARA ATIVO IMOBILIZADO. 3. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS NA SUFRAMA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. **4.** EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS SAÍDAS DAS MERCADORIAS DO PAÍS. Documentos juntados com o Recurso comprovam a efetivação da exportação, o que implica na redução do débito. Infração parcialmente caracterizada. **5.** OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Comprovado que parte das notas fiscais acobertavam operações com mercadorias contempladas com diferimento. Refeitos os demonstrativos, o que implicou em redução do débito. Infração parcialmente caracterizada. **6.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração devidamente caracterizada, conforme infração 3. Rejeitadas às preliminares de nulidades e de decadência. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**, infrações (3, 8 e 9.), **PREJUDICADO** infrações (5, 6 e 7), e **NÃO PROVIDO** infrações (1, 2, 4 e 10). Decisão por maioria, com voto de qualidade no tocante a preliminar de mérito de Decadência, decisão não unânime com relação à infração 3 e unânime no tocante às demais infrações.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo às infrações, 1, 2, 3, 4, 7 e 10 julgadas Procedentes e 5, 6, 8 e 9 julgadas Procedentes em Parte, com base no art. 169, I, “b”, do citado RPAF/BA. O Auto de Infração lavrado em 07/04/11 exige ICMS, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor de R\$283.343,20 em razão das seguintes infrações:

1. Utilizou crédito fiscal de ICMS indevido relativo à aquisição de serviço de comunicação - R\$1.446,92, multa de 60%;
2. Utilizou crédito fiscal de ICMS indevido relativo à aquisição de energia elétrica, em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização -R\$23.605,10, multa de 60%;
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo - R\$65.937,23. Multa de 60%;
4. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federal e destinadas ao consumo. Consta aquisição para ativo imobilizado - R\$8.016,97. Multa de 60%;
5. Utilizou crédito fiscal de ICMS indevido relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriado em valor superior à razão de 1/48 - R\$16.540,20. Multa de 60%;
6. Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriado em valor superior ao permitido pela legislação - R\$16.202,58. Multa de 60%;
7. Deixou de recolher o ICMS na saída de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus sem a comprovação do internamento - R\$29.417,72. Multa de 60%;
8. Deixou de recolher o 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 Registro de Exportação - R\$67.538,79. Multa de 60%;
9. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas - R\$67.538,79, multa de 60%;
10. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquotas, internas e interestaduais, relativo à aquisição de material para uso e consumo - R\$669,48, multa de 60%.

A 2<sup>a</sup> JJF na Decisão proferida (fls. 319/346) inicialmente afastou a nulidade suscitada das infrações 5 e 6, por entender que a descrição dos fatos e a capitulação legal serem condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, obedecendo o devido processo legal, possibilitando exercer o direito de defesa e o contraditório, inclusive com a realização de diligência e refazimento dos cálculos que resultaram em redução do débito, inexistindo falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Indeferiu o pedido de realização de diligência (fl. 252), visto que já tinha sido realizada diligência que acolheu parte das argüições defensivas e manifestação posterior (fls. 269 a 281) e ser desnecessárias outras diligências ou perícias (art. 147, I, “a” e II “a” e “b” do RPAF/99), tendo os elementos existentes no processo sido suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Indeferiu o pedido de prejudicial de mérito de decadência com fundamento no art. 4º, § 4º do art. 150 da CTN, acerca dos fatos geradores, fundamentando que em situação idêntica foi refutada, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08, como base no disposto no art. 173, I do CTN, que estabelece de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No mérito, apreciou que:

*Verifico que, em relação às infrações 01 e 02, o sujeito passivo reconheceu a procedência parcial dessas, assegurando que procederá ao recolhimento de todo o débito lançado nestas 02 infrações, exceto para o período de janeiro de março de 2006 em virtude de seu entendimento quanto a decadência.*

*Visto que as argüições de decadência não foram acolhidas, conforme acima alinhado, restou à manutenção das infrações 01 e 02, uma vez que foram imputadas atendendo ao devido processo legal.*

*Assim, as infrações 01 e 02 são procedentes.*

Quanto às infrações 03 e 10, a impugnante reconhece a procedência crédito tributário relativamente aos produtos tambor metálico azul, ar medicinal, dianodic, flogard, corresshield e spectrus. Este reconhecimento se aplica tanto à infração 03 quanto a 10. Para os demais itens houve impugnação.

Considero caber razão ao autuante quanto ao Metanol uvasol HPLC, hidrogênio alta pureza, gás especial hidrogênio cromatografia, metanol e hidrogênio cromatografia, ao esclarecer que para todos esses casos o autuado traz a mesma explicação: associa o seu uso a um aparelho chamado cromatógrafo. Explica o autuante que ele executa medições relativas, principalmente, a concentrações de materiais que fluem nas tubulações dos processos industriais e a partir dos dados obtidos subsidia os técnicos de processo possibilitando ajustes nas quantidades de materiais a injetar na planta industrial.

Assim como o autuante, entendo que os materiais acima alinhados não compõem nem são consumidos no processo produtivo da impugnante, visto que “seu uso serve apenas para propiciar ao cromatógrafo a possibilidade de aferição das concentrações e certas propriedades das correntes de processo e ajustes de vazões (quantidades) dos diversos insumos que são carreados para o processo industrial.”. Trata-se de um apenas um aparelho que se utiliza de matérias que são usados com a finalidade de analisar correntes de processo, estando assim associados ao controle de qualidade do produto.

Quanto ao Monóxido de carbono considero pertinente as explicações do autuante ao afirmar que apesar desse material ter contato com o processo produtivo, não substitui, como afirma o autuado, o principal insumo da planta industrial de produção de polietileno - o eteno -. Ele é adicionado ao leito reacional para desativar a ação do catalisador – promotor da reação química – em situações de emergência (ver anexo 1). Nesse particular, reforça o autuante em sua segunda informação fiscal que o documento anexado pelo autuante (folha 216), foi emitido pelo próprio autuado e entregue ao autuante, indicando que se trata de processo industrial da antiga OPP Química S/A, produtora de resinas de polietileno, incorporada à autuada, que passou a desenvolver a mesma atividade industrial. Destaca o autuante com propriedade que nos parágrafos 14 e 15, o autuado apenas reforça posição adotada por esta fiscalização de que este material é usado em situações de emergência, não cabendo a sua condição de insumo ou matéria prima, conforme alegado.

No que alude ao Óleo mineral branco emplus afirma nas palavras do autuante que ora coloco: Trata-se de óleo de selagem de equipamentos como pode ser visto em documento – anexo 1 – elaborado pela próprio autuado, nada tendo a ver com as razões trazidas nesta impugnação, pois este material apenas impede que os fluidos de processo escapem da tubulação para o meio ambiente, contaminando-o e havendo também perda desses fluidos, por isso é chamado de material de selagem, já que forma um selo protetivo.

Quanto ao GLP considero, mais uma vez, ter razão o autuante ao alinhar que o gás natural é realmente utilizado para alimentar o sistema “flare” do processo industrial. Ele é um combustível que “queima” os gases indesejáveis – subprodutos gerados nas reações químicas – que são para lá carreados, gerando substâncias menos nocivas ao meio ambiente. Restando demonstrado que o seu não uso não impede a elaboração dos produtos principais da empresa, muito menos impossibilita a continuidade da produção industrial. O GLP não tem qualquer participação direta nas reações principais da planta industrial. Ficando evidenciado que a sua importância para o meio ambiente, é um gás natural material de uso e consumo tendo finalidade apenas de controle ambiental.

Os itens, acima, alvo de impugnação, não são insumos ou matéria prima, restando, assim, a sua destinação ao uso e consumo, diferente dos itens alvo dos acórdãos trazidos pelo autuado.

Cabe a procedência total destas infrações 03 e 10.

O sujeito passivo reconhece a procedência da infração 04, exceto para o período de janeiro de março de 2006 em virtude de seu entendimento sobre a decadência. Diante do fato de que já foi superado o argumento da decadência, resta manter a exigência da infração 04, tendo em vista que foi imputada atendendo ao devido processo legal.

Procedência total desta infração 04.

Quanto às infrações 05 e 06, o impugnante anexa cópia do livro Registro de Apuração de ICMS dos meses questionados e de diversas notas fiscais que deu a entender que seriam notas que não constaram do arquivo SINTEGRA, mas que comporiam o acervo de documentos que embasariam os valores de crédito pelas aquisições de bens para o ativo fixo lançados em seu livro de apuração de ICMS – LRAICMS. Em um segundo momento apresenta notas fiscais (folhas 124 a 166 deste PAF). Verifico, em consonância com o autuante que, mesmo estando tais notas presentes desde a origem no processo por via do arquivo SINTEGRA, apresenta, em alguns casos, omissões de valores de IPI destacados e que devem fazer parte da base de cálculo que gerou os valores a serem creditados. Destaca o autuante que valores de IPI não constavam das informações SINTEGRA remetidos regularmente pelo autuado à SEFAZ.

Desta forma, refaz a planilha com os dados, incluindo corretamente o IPI o que reduz as exigências das infrações 05 e 06, cabendo quanto ao restante a apresentação do autuado das notas que comprovem as alegações.

*Diante do exposto ficam mantidas parcialmente as infrações 05 e 06, conforme demonstrativo de débito com base nos valores às fls. 259 a 262 dos autos:*

Meses/2006	Infração 06	Meses/2006	Infração 5	Infração 06
Março	2.558,04	2.292,47	Setembro	750,11
Abril	7.533,39	7.695,49	Dezembro	5.114,15
Agosto	538,03	673,15	Totais	16.493,72

*Para a infração 07, o impugnante argumenta apenas que o benefício da isenção nessas operações de remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus – ZFM – deve ser mantido, anexando cópias das notas fiscais de saídas, e cópia de livros que alega ser do autuado.*

*Considero imprescindível que se comprove este internamento evidenciando os registros de controle executado pela SUFRAMA, como prevê o art. 597, § 4º do Regulamento de ICMS baiano, visto que cabia ao sujeito passivo conservar pelo prazo mencionado no art. 144 os documentos relativos ao transporte das mercadorias, assim como o documento expedido pela SUFRAMA relacionado com o internamento das mercadorias (Ajuste SINIEF 07/97).*

*O art. 29, III, do RICMS/BA determina que são isentas do ICMS as operações com produtos industrializados de origem nacional, nas saídas para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, porém, tal isenção é condicionada, e, por conseguinte, não atendida tal condição não cabe a aludida isenção. A condição prevista no aludido dispositivo, está atrelada a comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário ditada pelo art. 596, § 4º do RICMS/BA. O autuado, conforme se pode verificar das arguições trazida em sua impugnação, não são suficientes, evidenciadas pela própria Decisão trazida por ele aos autos. Assim, não consegue comprovar o atendimento de tal condição. A cópia do livro trazida e declaração não são suficientes para tal comprovação, inclusive, duas notas fiscais foram escrituradas apenas em 01/06/11, quando foram emitidas em 07/11/06, ou seja, quase 05 anos antes.*

*Desta forma, fica mantida a infração 07.*

*Em relação à infração 08, as notas fiscais 115.935, 117.843, 118.517, 120.509, 120.513, 124.321, 124.320 e 130.455, o autuado justifica que se referem a devoluções de cilindros vazios que acondicionaram produtos recebidos por admissão temporária, anexa essas notas fiscais de saídas de sua emissão, porém não acosta nenhum documento que comprove esta exportação. Razões pelas quais, concordo com o autuante em não acolher as arguições do autuado.*

*Quanto às notas fiscais abaixo indicadas, relativas às saídas de polietileno, o autuado entende que não deve haver a exigência fiscal, cabendo as seguintes considerações, em consonância com entendimento manifestado pelo autuante:*

*NF 130.928: O autuado apresentou as Declarações de Despacho de Exportação – DDE's – de nos. 2061544555/1 e 2061544590/0. De sua análise pormenorizada, a fiscalização, apesar de inicialmente não acolher, concluiu acertadamente que houve realmente erro de digitação do número da nota fiscal, já que os valores envolvidos tanto quantitativa quanto qualitativamente vão ao encontro do que consta dos dados da nota que consta do SINTEGRA, restando a exclusão da nota da exigência.*

*NF 126.355: Para esta nf, mais difícil ainda se torna a aceitação do exposto pela empresa, pois não há nem correlação dela com o DDE – Declaração de Despacho de Exportação – mencionado e anexado na defesa, além do mais, nem por quantidade exportada é possível fazer uma comparação liminar, já que ele se refere a diversas outras notas, que não foram anexadas.*

*NF 117.937: Para esta, não há qualquer fundamentação, salvo que teria sido alcançada pelo instituto da decadência, que, como já explicitado nesta informação fiscal, não procede.*

*Fica acolhida a planilha atualizada apresentada pelo autuante com notas fiscais remanescentes sem comprovação de exportação.*

*Fica mantida parcialmente a infração 08, acolhidas as exclusões e as notas mantidas, conforme demonstrativo de débito a seguir, extraído das fls. 263 dos autos:*

Exercício 2006	Infração 08	Exercício 2006	Infração 08	Exercício 2006	Infração 08
Jan	6.013,08	Abril	5.186,02	Dezembro	2.517,84
Fev	15.617,4	Julho	8.557,42	Total	54.812,15
Março	2.722,66	Agosto	14.197,73		

*Foi demonstrado pelo autuante que, em relação à infração 09, quanto às notas fiscais 115.893 e 122.079, foram comprovados pelo impugnante, em sua última manifestação, os devidos retornos, também sem tributação. Da análise dos certificados de habilitação ao deferimento e confronto com informações constantes dos sistemas SEFAZ, conferido pelo autuante, conclui-se que as notas fiscais 118.763, 121.904, 129.657, 130.798 e 130.839 estão acobertadas por benefícios fiscais regulares e portanto, excluídas do levantamento.*

Quanto às notas fiscais, citadas pelo impugnante, de números 125.159 e 130.184, ambas foram destinadas à Poly Embalagens Ltda., estão desacobertadas de benefício fiscal, pois existia a Resolução Bahiaplast 10/99 que abrigava esta empresa, mas para o produto polipropileno e não para o polietileno, que é o caso deste processo. Posteriormente houve a Resolução Desenvolve 152/2006, desta vez englobando também o polietileno, mas com efeitos somente a partir de 01/12/2006. Assim, como essas duas notas foram emitidas em 29/07/06 e 29/11/06, não estavam, neste período acobertadas por qualquer benefício fiscal, comprovando o autuante a pertinência da autuação.

Em consonância com o autuante, quanto a NF 128.082: O autuado alega retorno de empréstimo, cujo CFOP deveria ser 5909, indica a existência de nota fiscal de entrada acobertando a mercadoria emprestada, mas sem anexá-la. Portanto, sem demonstrar suas fundamentações, não há como aceitá-las, NF 121.704: Além de equívoco quanto ao CFOP, caso tenha sido realmente um empréstimo, não provou o retorno do produto; NF 117.888: Mesma informação prestada com relação à nf anterior.

Desta forma, pugno pela procedência parcial desta infração, conforme demonstrativo de débito extraído das fl. 264 dos autos que contempla as aludidas exclusões:

Exercício 2006	Infração 9	Exercício 2006	Infração 9	Exercício 2006	Infração 9
Fevereiro	2.457,82	Setembro	102,27	Novembro	12.569,89
Maio	614,46	Julho	8.232,51	Total	23.976,95

Diante do exposto, foram acolhidas partes dos argumentos do autuado relativas às infrações de número 05, 06, 08 e 09 e mantidas integralmente as demais infrações, observando que o autuado reconhece as infrações 01, 02 e 04, parcialmente, com exceção dos períodos que entende terem sido alcançados pela decadência, não acolhida na análise dessa preliminar de mérito.

Voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 357/379), o recorrente comenta as infrações, impugnação, julgamento pela procedência parcial das infrações 5, 6, 8 e 9.

Preliminamente, suscita a nulidade com relação às infrações 3 (crédito indevido) e 10 (diferença de alíquota), sob o argumento de cerceamento do direito de defesa, visto que sustentou a essencialidade dos produtos Metanol Uvasol, Hidrogênio Alta Pureza, Gás Especial Hidrogênio Cromatografia, Metanol, Monóxido de Carbono, Óleo Mineral Branco Emcaplus e GLP, e a JJF acatou os argumentos do autuante sem realizar a diligência necessária em busca da verdade material. Requer a nulidade destas infrações ao teor do art. 18, II do RPAF/BA.

Renova o pedido de declaração da decadência do crédito tributário, relativo ao período de apuração de janeiro a março/06, visto que o AI foi lavrado em 07/04/11, nos termos dos artigos 146, III e art. 150, §4º do CTN. Invoca aplicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Ressalta que procedeu ao pagamento dos valores exigidos nas infrações 1, 2 e 4, exceto quanto aos valores que foram alcançados pela decadência, que devem serem extintos.

No mérito, quanto às infrações 3 e 10, ressalta que efetuou o pagamento relativo aos produtos Tambor Metálico, Ar Medicinal, Dianodic, Flogard, Corresshield e Spectrus (uso/consumo).

Reafirma que não há como negar o crédito fiscal relativo aos produtos Metanol Uvasol HPLC, Hidrogênio Alta Pureza CFE EMP, Gás Hidrogênio Cromatografia, Metanol e Hidrogênio Cromatografia 7,3M3, que são utilizados no equipamento CROMATÓGRAFO, conectado ao processo produtivo, entrando em contato direto com os insumos (eteno, buteno ou hexeno, hidrogênio e nitrogênio), permitindo a realização de ajustes na transformação dos insumos em polietileno.

Afirma que estes produtos são utilizados no Cromatógrafo, portanto são consumidos no processo produtivo, afetando a eficiência e a qualidade do polietileno comercializado, para obter o correto peso molecular, densidade, porosidade, fluidez, dentre outras propriedades.

Entende que tais produtos são intermediários e não material de uso ou consumo, conforme paradigma do Parecer Normativo nº 01/81 da PROFIS (desgasta-se no processo produtivo, entrando em contato com o produto final, sem contudo integrar o produto acabado), conforme apreciado nas decisões contidas nos Acórdãos nº 0315/01 da Câmara Superior e 0812/01 da Segunda Câmara.

Além destes produto, entende que deve ser considerado, também, os produtos *Monóxido de Carbono*, *Óleo Mineral Branco Emcaplus1* e *GLP*, cujas funções descreveu:

*MONÓXIDO DE CARBONO* - é aplicado diretamente no processo produtivo da PEI para desativar o catalisador do reator e parar a reação de polimerização, quando a atividade catalítica torna-se inadequada, caso contrário, o polietileno começa a se fundir, inviabilizando sua obtenção.

*ÓLEO MINERAL BRANCO EMCAPLUS 1* - utilizado na lubrificação e resfriamento durante o processo produtivo, mantendo contato direto com o principal insumo (eteno) nas passagens pelo reator e compressor da PEI.

*GLP* - utilizado para alimentar a tocha (flare), para queimar hidrocarbonetos presentes nas correntes de gases, evitando a liberação dos mesmos para a atmosfera.

Afirma que pela descrição apresentada, os materiais são consumidos no processo industrial, mantendo contato direto com os insumos e se enquadram como produtos intermediários (art. 93, §1º do RICMS/97), destacando o entendimento manifestado na Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), RE 90.205 de 08/05/75, cuja ementa reproduziu (fl. 369).

No tocante às infrações 5 e 6, afirma que o crédito fiscal apropriado em valor superior ao permitido e diferença de alíquota exigido, baseia-se apenas num indício de irregularidade, cuja nulidade não foi reconhecida pela JJF, com fundamento no art. 18 do RPAF/BA.

No que se refere à infração 7 (saída de produto industrializado para a ZFM com benefício de isenção), afirma que nem todas as saídas tiveram como destinatária a empresa RS Indústria e Comércio de Plásticos Ltda., situada na ZFM.

Informa que diligenciou e juntou documentos (fls. 388/407) para tentar comprovar que as mercadorias efetivamente ingressaram na ZFM, a exemplo de: Declaração da RS – Notas Fiscais nºs 129289; 129290 e 1292914; chancela da SEFAZ/AM e cópia do livro REM do destinatário.

Ressalta que a 2ª CJF no julgamento do AI 0567248/94 (Acórdão CJF 0188/01) entendeu que tais documentos comprovam a internação na ZFM e apresenta como argumento subsidiário orientação do STF e STJ quanto à interpretação de que a remessa em questão equipara-se a exportação (RE 94.553; REsp 1012494 entre outros).

Quanto à infração 8 (não comprovação de exportação), aduz que a 2ª JJF acatou apenas a Nota Fiscal nº 130.455.

Argumenta que é improcedente a exigência com relação às Notas Fiscais nºs 115.935, 117.843, 118.517, 120.509, 120.513, 124.321, 124.320, pois houve mera devolução de cilindros vazios que acondicionaram produtos recebidos por admissão temporária, prevalecendo a isenção do ICMS prevista no art. 19, I, “a”, do RICMS/BA.

Com relação à Nota Fiscal nº 126.355, afirma que ocorreu um erro formal no preenchimento do RE, não indicando a nota fiscal, mas deve ser afastado (i) a nota fiscal faz expressa menção ao container e lacre do RE; (ii) há correlação entre a data de emissão da NF e RE; (iii) o RE menciona dezenove NFs e vinte containeres e lacres; (iv) há coincidência na quantidade de mercadorias exportadas (Peso Líquido Total 495000,00 (20 notas x 27.750 – fls. 409/416).

Destaca a existência de precedente de reconhecimento de erro material no preenchimento do registro de Exportação, conforme Acórdão JJF nº 0185/01, cuja ementa transcreveu à fl. 375.

Argumenta que a exigência relativa à Nota Fiscal nº 117.937, deve ser afastada, face o alcance da decadência.

No que tange à infração 9 (operações tributáveis como não tributáveis) ressalta que o julgamento da Primeira Instância afastou a exigência relativo a várias notas fiscais, subsistindo apenas as de nºs 117888, 121704, 125159, 128082 e 130184, cujas razões passou a expor, por nota fiscal:

- a) 125159 e 130184 – Destinadas à Poly Embalagens, devidamente habilitada como diferimento na aquisição de poliestireno pelo programa BAHIAPLAST (art. 7º, do Decreto nº 7.493/98). Contesta a Decisão de que não havia Resolução para diferimento de polietileno, mas que desde 09/06/04,

já constava habilitação ativa para aquisição interna de produto petroquímicos intermediários. Requer que se mantida a exigência, seja afastada a imposição de juros e multa (art. 100 do CTN);

b) 128082, 121704 e 117888 – refere-se respectivamente a (i) retorno de produto recebido por empréstimo através da Nota Fiscal de Entrada nº 250; (ii) envio de mercadoria a título de empréstimo e envio de painel de ferramentas a título de empréstimo. Afirma que nestas operações, não há incidência de ICMS, nos termos do art. 6º, XIV, “a”, do RICMS/BA;

Manifesta que a comprovação do retorno de empréstimo se mostra indevida, para fins de cancelamento da exigência, em razão de não ter sido imputada qualquer causa de fraude ou inidoneidade do documento.

Solicita a realização de diligência fiscal, por estranho ao feito, para identificar a real utilização dos materiais no processo, com relação às infrações 3 e 10. Também, averiguar a verdade material com relação às notas fiscais pertinentes às infrações 5 e 6. Indica como assistente técnico o Eng. Ricardo Guerreiro Muller, funcionário da empresa.

Requer nulidade do Acórdão recorrido por preterição do direito de defesa, reconhecimento da decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro a março/06 e improcedência das exigências em conformidade como o presente Recurso.

Juntou à fl. 453/455, certificado de crédito fiscal emitido para quitação dos valores julgados das infrações 1, 2, 3, 4 e 10 [exceto os fatos geradores que acusa alcance pela decadência].

O Conselheiro Álvaro Barreto Vieira, propôs e foi aprovado pela 3ª CJF em 19/12/12 (fl. 462) realização de diligência, no sentido de intimar o recorrente para apresentar arquivos magnéticos corrigidos dos registros atinente às infrações 5 e 6, bem como anexar comprovante da habilitação de deferimento da empresa Poly Embalagens, relativo às Notas Fiscais nºs 125159 e 130184.

Em cumprimento da diligência, em 20/03/13 foi juntada intimação à fl. 466, tendo a empresa solicitado prorrogação de prazo em 20 dias para cumprir o solicitado (fl. 470), tendo o autuante informado (fls. 471/473) que não tendo a empresa atendido à intimação, solicitou do gestor do sistema a confirmação quanto ao documento à fl. 440 (habilitação da Poly), motivo pelo qual acatou e retirou as Notas Fiscais nºs 125159 e 130184 das planilhas correspondentes (fl. 474).

O sujeito passivo em 05/04/13 juntou petição às fls. 478/486, na qual apresentou demonstrativo no qual relacionou as notas fiscais, base da fiscalização e base Sintegra, apontando as diferenças de valores e requer revisão das infrações 5 e 6.

A PGE/PROFIS na manifestação às fls. 488/489, ressalta que mesmo que extemporânea a manifestação do contribuinte, deve ser encaminhado ao autuante pra produzir nova informação fiscal, com relação às infrações 5 e 6.

Em 19/11/13, o recorrente juntou à fl. 491, Termo de Confissão de Dívida informando que reconhece a exigência fiscal relativo aos valores exigidos relativos às infrações 5, 6 e 7, se comprometendo a pagar os valores indicados, nos termos do art. 4º, da Lei nº 12.903/13, conforme cópia de DAES juntados às fls. 514, 516 e 518, e requerimento de pedido de quitação às fls. 523/524.

O Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes propôs e foi aprovado encaminhamento pela 1ª CJF do processo para a PGE/PROFIS emitir novo Parecer (fl. 541).

A PGE/PROFIS emitiu Parecer opinativo (fls. 554/566), inicialmente comenta as infrações objeto do Recurso Voluntário. Afirma que não há respaldo ao pedido de declaração de nulidade sob o argumento de não realização de diligência, visto que a produção de prova é um ato processual ínsito à atividade do julgador, a quem cabe à Decisão em razão do seu convencimento.

Quanto à preliminar de mérito da decadência, diz que não merece amparo a tese recursal, visto que conforme jurisprudência assente no CONSEF, a Súmula Vinculante 08 não se aplica aos débitos do ICMS e que o prazo decadencial tem como marco o primeiro dia do exercício seguinte

ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 107-A do COTEB.

No mérito, quanto às infrações 3 e 10, o princípio da não cumulatividade está associado a mais de uma fase do ciclo alcançável do ICMS e a base quantitativa de débito e crédito, é admitido quando o imposto na fase seguinte é confrontado com o da fase anterior, num ciclo de circulação econômica, técnica do crédito físico. Afirma que dentro dessa concepção, os requisitos para se caracterizar como produto intermediário exige que o material tenha: a) contato direto com o produto objeto da nova fase de circulação econômica do bem em direção ao consumo; b) integração ao produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem.

Dentro dessa ótica, cita texto de doutrinadores sobre o regime de crédito físico do ICMS; regras adotadas no Convênio ICMS 66/88; Decisão do STF no RE 200.168-RJ e conclui que em que pese os bens descritos no apelo, sejam essenciais ao processo produtivo, não se inserem na lógica da não cumulatividade da técnica do crédito físico.

Quanto à infração 8, ressalta que os documentos carreados às fls. 409/416 demonstra que se trata de cilindros vazios em operação de devolução, que a JJF não acatou a tese defensiva, sob argumento de que os bens que foram acondicionados nos cilindros teria sido objeto de exportação.

Afirma que pela leitura do disposto no art. 19, I, “a” do RICMS/BA, não há qualquer correlação da isenção com uma futura exportação dos bens acondicionados, motivo pelo qual opina pelo acolhimento das razões recursais.

Quanto à infração 9, afirma que acata as razões da Decisão de piso, pelo não acolhimento das Notas Fiscais nºs 125159 e 130184, visto que o produto polietileno só ingressou no âmbito do Bahiaplast a partir de 01/12/06, após a Res. 125/06, posterior a emissão das notas fiscais.

Conclui opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, o que foi aprovado em Parecer exarado pela Procuradora Assistente (fl. 567).

## VOTO

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que houve cerceamento do direito de defesa, em razão da JJF ter acatado os argumentos da fiscalização sem realizar a diligência necessária em busca da verdade material, no tocante às infrações 3 e 10, acolho o opinativo da PGE/PROFIS de que a Decisão pela realização de diligência depende do convencimento do relator da primeira instância (art. 147, I, “a” do RPAF/BA). Logo, tendo a Decisão sido fundamentada com base nos elementos contidos no processo, não houve qualquer impedimento ao exercício da defesa, motivo pelo qual indefiro a nulidade suscitada.

Quanto à preliminar de mérito de decadência, com relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março/06 (infrações 1, 2 e 4), conforme tem se posicionado este Conselho de Fazenda a exemplo do Acórdão CJF 0144-11/09 e CJF Nº 0141-11/12, bem como o posicionamento da PGE/PROFIS (fl. 556), não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no art. 173, I do CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B, §5º do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, que “*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*”.

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 07/04/11, com relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, a Fazenda Pública tinha prazo até 31/12/11 para efetuar o referido lançamento, fato que ocorreu, não se operando a Decadência arguida.

Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF (12/06/2008), a

mesma declara a constitucionalidade 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 (*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*). Logo, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, sim à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Esse é o posicionamento do Parecer proferido pela PGE/PROFIS e não vincula a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, conforme disposição expressa da legislação estadual.

No mérito, no que se refere às infrações 3 e 10 (crédito indevido e diferença de alíquota), o sujeito passivo reconheceu os valores exigidos relativo aos produtos Tambor Metálico, Ar Medicinal, Dianodic, Flogard, Corresshield e Spectrus (fl. 454).

Contestou a exigência relativa aos produtos Metanol Uvasol, Hidrogênio Alta Pureza, Gás Hidrogênio Cromatografia, Metanol e Hidrogênio Cromatografia.

Conforme apreciado na Decisão ora recorrida, esses produtos são utilizados no cromatógrafo, para executar medições relativas a concentrações de materiais que fluem nas tubulações dos processos, possibilitando ajustes nas quantidades a serem injetados na planta industrial.

Assim sendo, considero correta a Decisão, visto que embora estes produtos sejam empregados no processo produtivo, não são consumidos de forma imediata, nem incorporam ao produto final, visto que a finalidade do seu emprego é aferir *as concentrações de materiais presentes nas correntes de processo para possibilitar a realização de ajustes*.

Da mesma forma, o produto Monóxido de carbono é adicionado ao processo para desativar a ação do catalisador do reator e parar a reação da polimerização, quando a atividade catalítica torna-se inadequada. Portanto, conforme apreciado na Decisão trata-se de produto utilizado em situação de emergência (fl. 216) e não deve ser considerado como matéria prima ou produto intermediário, conforme alegado.

O produto Óleo mineral, conforme alegado (fl. 368) é *utilizado para lubrificação e resfriamento, como óleo de selagem do compressor de gás de reciclo* (fl. 218). Portanto, conforme apreciado na Decisão da primeira instância, este material *impede que os fluidos de processo escapem da tubulação para o meio ambiente*, contaminando-o, ou seja, um selo protetivo e não deve ser considerado produto intermediário.

Também, o GLP (gás natural) é utilizado no “flare” como combustível para queimar os gases indesejáveis gerados nas reações químicas do processo. A queima é efetuada para evitar danos ao meio ambiente. Logo, conforme apreciado, o produto não é utilizado como matéria prima ou produto intermediário.

Portanto, conforme manifestado no Parecer opinativo da PGE/PROFIS o princípio da não cumulatividade do ICMS está associado a todo o ciclo de circulação econômica, tendo com requisitos para se caracterizar como produto intermediário que o material tenha: a) contato direto com o produto objeto da nova fase de circulação econômica; b) integre o produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem.

Logo, mesmo que os materiais objeto da autuação sejam essenciais ao processo produtivo, não se inserem na lógica da não cumulatividade e vedado a utilização do crédito fiscal ao teor do disposto no art. 93, V, “b” do RICMS/97. Mantida a Decisão da primeira instância.

Quanto às infrações 5, 6 e 7, observo que o sujeito passivo após a apresentação do Recurso Voluntário (01/06/12), em 19/11/13 juntou à fl. 491, Termo de Confissão de Dívida informando que reconheceu a exigência fiscal relativo aos valores contidos na Decisão da primeira instância, pela Procedência Parcial das infrações 5 e 6, e Procedência total da infração 7, conforme cópia de

DAES juntados às fls. 514 a 518, nos termos do art. 4º, da Lei nº 12.903/13.

Pelo exposto, o reconhecimento do débito implica em desistência do Recurso apresentado, ao teor do art. 122, IV do RPAF/BA e art. 156, I do CTN, motivo pelo qual considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário apresentado com relação às infrações 5, 6 e 7, devendo os valores recolhidos ser considerado para fins de homologação do pagamento e arquivamento do processo.

Quanto à infração 8, que acusa falta de recolhimento do ICMS relativo a mercadorias a cobertadas por notas fiscais com natureza de exportação, sem comprovação de sua efetivação, o recursista alega que as Notas Fiscais nºs 115.935, 117.843, 118.517, 120.509, 120.513, 124.321, 124.320, refere-se a devolução de cilindros vazios que acondicionaram produtos recebidos por admissão temporária.

A JJF fundamentou sua Decisão afirmando que foram juntadas as notas fiscais de saídas, “*porém não acosta nenhum documento que comprove esta exportação*”.

Pela análise dos elementos constantes do processo, verifico que pelo confronto do demonstrativo à fl. 34, com as cópias das notas fiscais juntadas às fls. 168 a 175, constata-se que as mesmas consignam embalagens *outros cilindros vazio*, constando no campo de dados adicionais que se trata de *devolução referente a ... que acondicionou produto temporariamente*.

Pelo exposto, restou comprovado que se trata de operação de retorno de material utilizado no acondicionamento de mercadorias, cujas saídas são contempladas com isenção, conforme salientado no Parecer da PGE/PROFIS e indicado nas mencionadas notas fiscais e disposto no art. 19, I, “a” do RICMS/97. Por isso, deve ser afastada a exigência dos valores correspondentes.

Relativamente à Nota Fiscal nº 126.355, o sujeito passivo alega que houve a efetiva exportação da mercadoria pelo RE 2061013612/7, porém houve um erro ao preencher o RE.

Verifico que a Decisão da Primeira Instância não acatou tal argumento em razão de não ter sido juntado os documentos fiscais com a defesa, conforme justificou o autuante na informação fiscal.

Constatou que o demonstrativo à fl. 34 indica a não efetivação da exportação de 24,75 ton. de Polietileno de Alta, sendo que os documentos juntados com o Recurso (fls. 418/438) indicam:

- a) RE 2061013612/7 - relaciona número de 20 containers e lacres, inclusive o GLDU 892799 – Lacre 892208 que consta nos dados adicionais da Nota Fiscal nº 126355 (fls. 418/419);
- b) O RE relaciona a Nota Fiscal nº 126335 duas vezes e não indica a Nota Fiscal nº 126355.
- c) O RE indica exportação de 495000 kg do produto polietileno.

Dessa forma, restou comprovado que apesar da nota fiscal não ter sido relacionada no RE, foi indicado o container e lacre, bem como indica exportação de 495000 Kg de polietileno que corresponde à totalização das quantidades consignadas em 20 notas fiscais ( $20 \times 24.750 = 495.000$  KG).

Concluo que os elementos contidos no processo comprovou ter sido efetivado a exportação das mercadorias consignadas na Nota Fiscal nº 126355, que tudo indica foi relacionada no RE de forma equivocada com o número 126335, indicada duas vezes. Acato a tese defensiva, fazendo a exclusão do valor correspondente exigido.

Quanto à NF 117.937, o recorrente alegou que deve ser afastada face o alcance pela decadência.

Conforme apreciado na preliminar de mérito, o fato gerador ocorreu no mês de fevereiro/06 e o Fisco poderia efetivar o lançamento até 31/12/11 (art. 107-B do COTEB/BA, cc art. 173, I do CTN). Como o AI foi lavrado em 07/04/11, não se operou a decadência alegada.

Por tudo que foi exposto, a 2ª JJF acatou a Nota Fiscal nº 130.455; fica afastada à exigência relativa as notas fiscais contempladas com isenção (Notas Fiscais nºs 115935, 117843, 118517, 120509, 124320, 124321) e relativa à comprovação de exportação de mercadoria (126355).

Fica reduzido o débito da infração 8 de R\$54.812,15 (Decisão da Primeira Instância – fl. 343) para R\$12.817,31, com data de ocorrência em 28/02/06 e vencimento em 09/03/06.

Com relação à infração 9 (operações não tributadas), o recorrente ressalta que a Decisão da primeira instância acatou parte das alegações, subsistindo as Notas Fiscais:

- 125159 e 130184 – foram destinadas à Poly Embalagens - habilitada como diferimento;
- 128082, 121704 e 117888 – referem-se a retorno e envio de produto por empréstimo.

No tocante às operações contempladas com diferimento, a 3ª JJF determinou a realização de diligência (fl. 462), tendo o autuante reconhecido que mesmo antes da edição da Res. Desenvolve 152/06, a empresa Poly Embalagens possuía habilitação para aquisições internas de *produtos petroquímicos intermediários*, desde 09/06/04 conforme documento juntado à fl. 440.

Assim sendo, tendo as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 125159 e 130184 sido emitidas em 29/07/06 e 29/11/06, a operação estava contemplada com diferimento, ficando afastada a exigência dos valores correspondentes de R\$8.232,51 e R\$12.569,89, conforme demonstrativo no final.

No que se refere às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 128082, 121704 e 117888, que o recorrente alega tratar de operações de empréstimo, constato que as cópias do documento juntado às fls. 444/446 indicam como natureza da operação *outras saídas* destinadas a outras empresas (Poliaden), tendo sido indicado em uma delas que não incide ICMS (empréstimo - art. 6º, XIV, “a”, do RICMS/BA).

Com relação a estas operações, constata-se que acobertaram saídas de bens da empresa sem tributação, que são abarcadas pelo campo de incidência do ICMS (art. 2º do RICMS/97).

O art. 6º, XIV do RICMS/BA, indicado no campo dos dados adicionais da Nota Fiscal nº 121704 (fl. 445) englobam diversas situações contempladas com isenção, sendo que a alínea “a” citada no Recurso envolve operações com *comodato ou arrendamento mercantil*. Logo, não tendo sido provado a ocorrência dessas operações e não havendo expressa isenção para a operação de “empréstimo”, fica mantida a Decisão da 2ª JJF relativo a estas notas fiscais.

O débito da infração 9 fica reduzido de R\$23.976,95 (Decisão da 2ª JJF – fl. 343) para R\$3.174,55.

Data Vcto	Valor	Data Vcto	Valor	Data Vcto	Valor	Total
09/03/06	2.457,82	09/06/06	614,46	09/10/06	102,27	3.174,55

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com relação à redução do débito referente às infrações 8 (de R\$54.812,15 para R\$12.817,31) e 9 (de R\$23.976,95 para R\$3.174,51); NÃO PROVIMENTO com relação às infrações 1, 2, 3, 4 e 10 e considero PREJUDICADO com relação às infrações 5, 6 e 7, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

#### VOTO VENCEDOR (Exclusão do produto Monóxido de Carbono - Infração 3)

No que se refere aos produtos objeto da autuação na infração 3, constato que quanto ao monóxido de carbono, a Decisão da Primeira Instância acatou o argumento da fiscalização de que o mesmo é utilizado nas situações de emergência e não se caracteriza como matéria prima ou produto intermediário.

Entretanto, pela descrição da sua função no processo produtivo, constato que este produto entra em contato direto com as matérias primas empregadas no processo de fabricação de polietileno (eteno), sendo adicionado ao leito reacional para desativar a ação do catalisador (promotor da reação química), quando o polietileno começa a se fundir, inviabilizando sua obtenção.

Assim sendo, entendo que preenche os requisitos previstos no art. 93, §1º, alíneas "a" e "b" do RICMS/97, ou seja, admite-se a utilização do crédito fiscal relativo às mercadorias adquiridas, que estejam vinculados à industrialização e consumidos nos processos produtivo, caracterizando-se como produto intermediário.

Ressalte-se que este posicionamento está em consonância com o princípio da não cumulatividade

conforme delineado no parecer da PGE/PROFIS, visto que está associado a mais de uma fase do ciclo alcançável do ICMS, quando o imposto na fase seguinte é confrontado com o da fase anterior, num ciclo de circulação econômica, técnica do crédito físico.

Pelo exposto, a infração 2 deve ser reduzida do valor de R\$65.937,23 para R\$49.853,02 conforme demonstrativo abaixo no qual foram excluídas os valores relativo ao monóxido de carbono.

**INFRAÇÃO 3 - Com exclusão dos valores relativos ao produto MONÓXIDO DE CARBONO**

Data Ocorr	Data Vencto	Valor Autuado	Fl.	Exclusão: NFs	Valor das NF	Fls.	Diferença Devida
31/01/06	09/02/06	2.613,35	16				2.613,35
28/02/06	09/03/06	3.900,23	16				3.900,23
31/03/06	09/04/06	5.336,40	16				5.336,40
30/04/06	09/05/06	5.728,23	17				5.728,23
31/05/06	09/06/06	4.887,76	17				4.887,76
30/06/06	09/07/06	4.002,86	17				4.002,86
31/07/06	09/08/06	1.166,55	18				1.166,55
31/08/06	09/09/06	2.089,34	18				2.089,34
30/09/06	09/10/06	6.265,07	18				6.265,07
31/10/06	09/11/06	9.915,52	18	20361, 18098	6.622,91	18	3.292,61
30/11/06	09/12/06	15.151,59	19	344.963	9.461,30	19	5.690,29
31/12/06	09/01/07	4.880,33	19				4.880,33
Total		65.937,23			16.084,21		49.853,02

**VOTO DIVERGENTE I (Preliminar de mérito de decadência e as Infrações 3, 9 e 10)**

Em que pese o voto do i. Conselheiro Relator, peço a devida *venia* para discordar do seu voto quanto a ocorrência de decadência, e as parte das infrações 3 (utilização indevida de crédito) e 10 (diferencial de alíquotas), bem como a infração 9 (operações não tributáveis, regularmente escrituradas).

Primeiramente, faço minhas considerações quanto à decadência.

O Recorrente sustentou em recurso que, no caso em tela, houve a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2006 e a autuação foi lançada somente em 07.04.2011, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

*“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”.*

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento Súmula Vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*"EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)" (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**. Deste modo, não cabe ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do próprio Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, qual seja: o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e

conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste Juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, 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 prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo 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, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo.

Ressalto que, se levada à questão ao Poder Judiciário, o Estado arcará com enormes ônus sucumbências, que serão pagos pelas futuras gerações e administrações, desperdiçando dinheiro público do povo baiano.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

*(...)*

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

*“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”*

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

*"EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC."*

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituí-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)"*

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 07/04/2006 não mais poderão ser

exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Passo ao debate das infrações 3 e 10, que versam sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo e falta de recolhimento da diferença de alíquotas, internas e interestaduais, relativa à aquisição de material para uso e consumo, respectivamente.

É de corriqueira sabença, que o cerne da questão que envolve as duas infrações é identificar se a mercadoria utilizada pelo Contribuinte é um insumo/produto intermediário ou material de uso e consumo, pois na primeira hipótese, há direito ao crédito do ICMS, conforme a legislação vigente.

Compulsando os autos, entendo que o monóxido de carbono faz parte da cadeia produtiva da empresa por ser um item que age diretamente sobre o produto final do Contribuinte.

Consoante o exposto no presente PAF, o monóxido de carbono utilizado na empresa “é aplicado diretamente no processo produtivo da PE para desativar o catalisador reator e parar a reação de polimerização, quando a atividade catalítica torna-se inadequada”. Desta forma, se tal item é utilizado para dar o “acabamento final” do polietileno, funcionando como um “anti-catalisador” para parar a reação química que resulta no produto acabado, deve ele ter o mesmo tratamento do catalisador que inicia a reação, artigo que tem o seu crédito considerado na apuração do ICMS.

Assim, torna-se indubitável a possibilidade de creditamento do monóxido de carbono efetivamente utilizado na cadeia produtiva da empresa para a produção do polietileno, já que aquele tem como finalidade parar as reações químicas que resultam no produto acabado.

Da mesma forma, entendo que o *Óleo Mineral Branco Emcaplus 1* é um catalisador indispensável para a estabilização da produção nos reatores de polimerização para a produção de itens que não podem ser contaminados, pois serão matéria prima para embalagens de produtos alimentícios e medicinais.

Impende mencionar que, como foi explicitado pelo Recorrente, o sistema de injeção de catalisador nos reatores de polimerização utilizando o Óleo Mineral Branco Emcaplus 1, chamado sistema de catalisador em lama, tem a mesma função ao sistema de injeção de catalisador a seco, que utiliza hidrogênio, no qual grande parte do crédito de ICMS é utilizado.

Assim, pela natureza da operação e devido ao tratamento já dispensado no outro sistema, entendo que também deve ser concedido o crédito quanto a este produto, retirando tanto da infração 3, como a infração 10.

Pelo exposto, infrações 3 e 10, Parcialmente Procedente, com as exclusões dos itens Monóxido de Carbono e Óleo Mineral Branco Emcaplus 1.

Quanto a infração 9, relativa a falta de recolhimento de ICMS sobre mercadorias tributáveis, tratada como não tributáveis, regularmente escrituradas. Discordo do entendimento do n. Relator no que tange as Notas Fiscais nº 121.704 e 117.888, pois, referem-se a operações entre empresas do mesmo grupo econômico dentro do Estado da Bahia, motivo pelo qual entendo que não há incidência de ICMS nestas situações, conforme orientação pacífica no STJ explicitada na Súmula 166, ou seja, como não houve mudança de titularidade, creio que incorre tributação do ICMS.

Pelo tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para apontar a ocorrência da decadência para fatos posteriores a 07.04.2006, e julgar Parcialmente Procedentes as infrações 3, 9 e 10.

Quanto ao acolhimento de todos os produtos das infrações 3 e 10.

Permito-me discordar do voto do Relator, quanto à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, e falta de recolhimento da diferença de alíquotas, internas e interestaduais, ambas relativas à aquisição de material para uso e consumo.

É amplamente reconhecida a evolução do direito ao crédito fiscal relativo à utilização de produtos intermediários que, mesmo não integrando o novo produto, forem consumidos e/ou desgastados no processo de industrialização.

Assim, no estabelecimento industrial, todos os insumos (matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem) geram direito ao crédito, ainda que não integrem o produto final, bastando para isso que concorram direta e necessariamente para o produto porque utilizado no processo de fabricação, nele se consome.

É o que se conclui da análise do §1º do art. 93 do RICMS/97:

*§ 1º 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; e*

*II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

Verifica-se que o §1º trouxe os incisos I e II como requisitos indispensáveis para o direito ao crédito relativo ao produto intermediário. O inciso II não está sendo questionado, devendo ser analisado apenas as alíneas do inciso I.

A presença da conjunção ou na alínea “b” demonstra que elas devem ser interpretadas de forma conjugada, alínea “a” c/c alínea “b” ou alínea “a” c/c alínea “c”.

No caso em tela não resta dúvida que a cumulação das alíneas “a” e “c”, dará direito ao crédito das mercadorias glosadas, pois estão vinculadas à industrialização e apesar de não serem consumidas no processo, até porque não precisaria, integram o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua industrialização.

Neste mesmo sentido, peço vênia para transcrever o voto divergente da lavra do Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, que entendo ser esclarecedor quanto ao critério para definição de insumos:

*Frise-se que o Convenio ICM 66/88 adotava um critério físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento de ICMS. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.*

*Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. É o que se conclui da leitura, a contrario sensu, do §1º do art. 20 da LC 87/96:*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*A mudança legislativa já é reconhecida pelo STJ, conforme se percebe dos seguintes julgados:*

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO.*

**PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.**

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediatamente integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013)

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.**

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.

5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.

6. Recurso especial provido. (REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

**TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.**

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vincularão dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte".

Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo,

deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.

8. Recurso Especial parcialmente provido. (REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

A doutrina também reconhece a alteração legislativa e a consequente mudança no entendimento do STJ:

Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC n. 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP 1175166/MG).

Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC n. 87/96, sustentou o STJ nesses dois arrestos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credimento. (MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).

Destarte, conforme reconhecido, tanto pela Primeira como pela Segunda Turma do STJ, não há mais que se exigir, para fins de conceituação de materiais como insumos (produtos intermediários), que estes sejam “consumidos ao final de cada processo produtivo” ou que “se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção”.

Assim, por entender que as mercadorias glosadas nas infrações 3 e 10 não são alheias à atividade da Recorrente, mas sim insumos, o ICMS incidente sobre as suas aquisições deve ser creditado pelo Recorrente, bem como considero indevido o pagamento de diferencial de alíquota, conforme preceitua o art. 20, §1º, da LC 87/96, e a jurisprudência atual do STJ.

#### VOTO DIVERGENTE (Acolhimento de todos os produtos das infrações 3 e 10)

Permito-me discordar do voto do Relator, quanto à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, e falta de recolhimento da diferença de alíquotas, internas e interestaduais, ambas relativas à aquisição de material para uso e consumo.

É amplamente reconhecida a evolução do direito ao crédito fiscal relativo à utilização de produtos intermediários que, mesmo não integrando o novo produto, forem consumidos e/ou desgastados no processo de industrialização.

Assim, no estabelecimento industrial, todos os insumos (matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem) geram direito ao crédito, ainda que não integrem o produto final, bastando para isso que concorram direta e necessariamente para o produto porque utilizado no processo de fabricação, nele se consome.

É o que se conclui da análise do §1º do art. 93 do RICMS/97:

§ 1º 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; e

**II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.**

Verifica-se que o §1º trouxe os incisos I e II como requisitos indispensáveis para o direito ao crédito relativo ao produto intermediário. O inciso II não está sendo questionado, devendo ser analisado apenas as alíneas do inciso I.

A presença da conjunção ou na alínea “b” demonstra que elas devem ser interpretadas de forma conjugada, alínea “a” c/c alínea “b” ou alínea “a” c/c alínea “c”.

No caso em tela não resta dúvida que a cumulação das alíneas “a” e “c”, dará direito ao crédito das mercadorias glosadas, pois estão vinculadas à industrialização e apesar de não serem consumidas no processo, até porque não precisaria, integram o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua industrialização.

Neste mesmo sentido, peço vênia para transcrever o voto divergente da lavra do Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, que entendo ser esclarecedor quanto ao critério para definição de insumos:

*Frise-se que o Convenio ICM 66/88 adotava um critério físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento de ICMS. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.*

*Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. É o que se conclui da leitura, a contrario sensu, do §1º do art. 20 da LC 87/96:*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

A mudança legislativa já é reconhecida pelo STJ, conforme se percebe dos seguintes julgados:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.**

1. *O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediatamente e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.*

2. *A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.*

3. *Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013)*

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.**

1. *Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.*

2. *A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.*

3. *A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade*

*empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.*

*4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.*

*5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.*

*6. Recurso especial provido. (REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)*

**TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.**

*1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditalamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.*

*2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.*

*3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.*

*4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vincularão dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).*

*5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte".*

*Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".*

*6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).*

*7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.*

*8. Recurso Especial parcialmente provido. (REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)*

*A doutrina também reconhece a alteração legislativa e a consequente mudança no entendimento do STJ:*

*Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC n. 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP 1175166/MG).*

*Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC n. 87/96, sustentou o STJ nesses dois casos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credimento. (MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).*

*Destarte, conforme reconhecido, tanto pela Primeira como pela Segunda Turma do STJ, não há mais que se exigir, para fins de conceituação de materiais como insumos (produtos intermediários), que estes sejam "consumidos ao final de cada processo produtivo" ou que "se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção".*

Assim, por entender que as mercadorias glosadas nas infrações 3 e 10 não são alheias à atividade

da Recorrente, mas sim insumos, o ICMS incidente sobre as suas aquisições deve ser creditado pelo Recorrente, bem como considero indevido o pagamento de diferencial de alíquota, conforme preceitua o art. 20, §1º, da LC 87/96, e a jurisprudência atual do STJ.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto às preliminares suscitadas, com voto de qualidade do presidente e, em decisão não unânime em relação ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269194.0040/11-8, lavrado contra **BRASSEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$161.653,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f” e VII, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já pagos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE I (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

VOTO VENCEDOR (Infrações 3, 9 e 10) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE I (Infrações 3, 9 e 10) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

VOTO VENCEDOR (Infração 5) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Rodrigo Lauande Pimentel, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE II (Infração 5) – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR  
(Exclusão do produto Monóxido de Carbono - Infração 3)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO  
DIVERGENTE (Preliminar de mérito de Decadência e as  
Infrações 3, 9 e 10)

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – VOTO DIVERGENTE  
(Acolhimento de todos os produtos/insumos - infração 5)

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS