

PROCESSO - A. I. N° 207090.0005/13-2  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BASF S.A.  
RECORRIDOS - BASF S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0142-02/14  
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA  
INTERNET - 05/08/2015

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0175-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. HCL, NITROGÊNIO E PRODUTOS NALCO. O Ácido Clorídrico, Nitrogênio, Nalsperse 7308 e 3DT 187, são materiais que não se integram ao produto fabricado pelo autuado e se consomem após o processo produtivo, de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção ou de proceder a limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando vinculados diretamente a este processo produtivo. O art. 33, I, da LC 87/96, prevê o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2020. Itens subsistentes. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao ativo e ao uso, ou consumo, do estabelecimento. Item subsistente. 3. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. MULTA. **a)** MERCADORIAS TRIBUTADAS. Contribuinte comprova que parte dos documentos fiscais refere-se a estabelecimento diverso do autuado. Item parcialmente subsistente; **b)** IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. VALOR ESCRITURADO NO RAICMS. Comprovado que o contribuinte já havia recolhido o valor exigido. Infração insubstancial. Rejeitada preliminar de nulidade e decadência. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b”, item 1, do RPAF/99, interpostos pela 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal e pelo Sujeito Passivo, respectivamente, contra a decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração foi lavrado em 28/06/2013 para exigir ICMS no valor de R\$516.825,77 pelo cometimento de vinte e quatro infrações, das quais são objeto do Recurso Voluntário as infrações 9, 10, 11 e 12, e objeto do Recurso de Ofício as infrações 15 e 20, a seguir dispostas, *verbo ad verbum*:

*INFRAÇÃO 9 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 27.689,14, inerente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (HCL).*

**INFRAÇÃO 10** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$39.506,33, inerente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (NITROGÊNIO).

**INFRAÇÃO 11** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$882,97, inerente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (NALCO).

**INFRAÇÃO 12** – Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$1.315,11, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias (NALCO) oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento.

**INFRAÇÃO 15** – Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$194.442,38, em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS.

**INFRAÇÃO 20** – Multa no valor de R\$ 35.493,16, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Consta, ainda, que o contribuinte regularmente intimado, deixou de apresentar o registro fiscal das mercadorias adquiridas junto ao fornecedor Balaska Equipamentos Indústria e Comércio Ltda.

Através do Acórdão JJF n.º 0142-02/14, decidiu órgão a quo pela Procedência em Parte do Auto de Infração, sob os seguintes argumentos:

**VOTO**

O lançamento de ofício, ora em análise, imputa ao sujeito passivo o cometimento de vinte e quatro infrações, com o débito exigido no montante de R\$ 516.825,77, sendo que a lide se restringe apenas às de nº 9, 10, 11, 12, 15 e 20, visto que as demais foram reconhecidas e pagas pelo sujeito passivo, conforme documentos apensados às fls. 1.753 a 1.796 e 2.274 a 2.298 dos autos, cujas quantias serão homologadas quando do acerto final pelo sujeito passivo do crédito tributário. Assim, considero extintos os créditos tributários correspondentes às infrações objeto de recolhimento pelo autuado, declarando procedentes as infrações 1 a 8, 13, 14, 16 a 19 e 21 a 24 do Auto de Infração.

Preliminarmente, com exceção da infração 20, de cuja análise farei quando do mérito, verifico que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte.

Em relação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS para compensação do crédito fiscal cobrado nas operações anteriores, assegurado no art. 155, II, § 2º, da Constituição Federal, há de se ressaltar que tal princípio só é válido dentro das hipóteses legais para uso do crédito fiscal, cuja lei específica, em seu art. 33, I, da LC 87/96, alterada pela LC 138/10, determina o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2020. Ademais, nos termos do art. 167, I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Por fim, quanto à alegação da ilegalidade da aplicação da multa de 60%, por entender ser de caráter confiscatório, deixo de analisar o caráter da sua constitucionalidade, conforme já abordado, ressaltando apenas que tal penalidade é a legalmente prevista aos casos em análise, conforme previsto no art. 42, incisos II, “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

No mérito, no que tange às infrações 9, 10, 11 e 12, as quais decorrem respectivamente da utilização indevida de crédito fiscal de ácido clorídrico (HCl), nitrogênio e produtos Nalco (Nalsperse 7308 e 3DT 187), além da subsequente exigência do ICMS da diferença de alíquotas sobre os produtos Nalco, adquiridos fora do Estado, o próprio deficiente traz aos autos a aplicação de tais produtos, sendo:

O primeiro (HCl) para neutralizar o efeito de resíduos cáusticos contaminantes da produção;

O segundo (nitrogênio) para auxiliar a transferência de fluídos da produção nos tanques através de mecanismo de diferencial de pressão, como também para controle e estabilização da planta, a fim de manter a segurança do processo e para limpeza e preparação de equipamentos;

E o terceiro (produtos Nalco) - Nalsperse 7308 e 3DT 187 – insumos necessários à refrigeração, pois além de adquirir a água de refrigeração para desaquecimento do sistema, também adiciona a essa água outros produtos químicos, como Nalsperse, 3D Trasar e Dina-Zinc, adquiridos da NALCO, para garantir a pureza da água, evitando que, durante o processo de refrigeração, se prolifere lodo ou material orgânico que prejudiquem o processo.

É necessário que se saliente que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é onde o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário. Caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Portanto, no caso concreto, tais materiais não se integram ao produto fabricado pelo sujeito passivo e se consomem após o processo produtivo, de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção ou de se proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando

*vinculados diretamente e simultaneamente a este processo produtivo.*

*Assim, tais produtos se classificam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, sendo devida a glosa do crédito fiscal e a exigência do diferencial de alíquota, visto que nesta condição não é permitida a utilização do crédito fiscal, consoante art. 33, I, da LC 87/96 que prevê o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2020. Portanto, subsistem as exigências relativas às infrações 9 a 12 do Auto de Infração.*

*Quanto à infração 15, relativa ao recolhimento a menor do ICMS de R\$ 194.442,38, em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no Registro de Apuração do ICMS, restou comprovado que já havia sido reclamado tal valor em outro lançamento de ofício, cuja exigência foi reconhecida e recolhida pelo autuado, conforme provam os documentos às fls. 1.797 a 1.801 dos autos. Portanto, a exigência é insubsistente.*

*Inerente à infração 20, na qual se exige a multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, no valor de R\$ 35.493,16, conforme demonstrativo no decorrer dos autos, o defendant comprovou documentalmente que 91,3% se trata de notas fiscais emitidas pelo fornecedor Balaska Equipe Indústria e Comércio Ltda., que não se destinaram ao estabelecimento autuado.*

*Quanto aos 8,7% da multa aplicada, correspondente ao valor remanescente de R\$3.084,50, em que pese o defendant não ter logrado comprovar, através dos documentos fiscais, que as mercadorias foram direcionadas para outro estabelecimento diverso do autuado, vislumbro que caberia ao fisco apresentar os documentos fiscais que provassem as efetivas operações com os dados cadastrais do estabelecimento autuado, de forma a fundamentar e caracterizar a acusação fiscal de que o contribuinte deu entrada sem o devido registro na escrita fiscal destas notas fiscais, de modo a proporcionar o direito de defesa do autuado.*

*Diante de tais considerações, acolho a prova por amostragem significativa trazida aos autos pelo defendant, por entender suficiente para afastar integralmente a acusação, diante da seguinte alegação de defesa:*

*“Sim, pois se da documentação apresentada pela Impugnante, todas as notas fiscais afastam a presunção do Auto de Infração, todo o cenário está a indicar que as notas fiscais que não foram apresentadas (apenas 10% do montante total) também são referentes operações com outros Estados, não envolvendo, portanto, o Estado da Bahia.”*

*Assim, a infração 20 é insubsistente.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$ 286.890,23, após exclusão dos valores relativos às infrações 15 e 20, consideradas insubsistentes, devendo-se homologar os valores recolhidos.*

Diante a desoneração ocorrida, houve a interposição do Recurso de Ofício pela 2ª JJF na Resolução do Acórdão, consoante previsão legal.

Inconformado com a Decisão, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 2331 a 2351, pedindo pela improcedência Auto de Infração, notadamente das infrações 9, 10, 11 e 12.

Após abordar a tempestividade do seu recurso e fazer uma síntese da autuação, passa a discorrer sobre as razões para reforma do acórdão de Primeira Instância.

Utiliza a mesma argumentação de Primeira Instância, motivo pelo qual reproduzo o relatório anterior:

*“Inicialmente invoca o princípio da não-cumulatividade do ICMS para compensação do crédito fiscal cobrado nas operações anteriores, assegurado no art. 155, II, § 2º, da Constituição Federal. Assim, nessa sistemática, segundo o recorrente, verifica-se que os insumos que integram o processo produtivo geram direito de crédito, atendendo, com isso, a tal princípio, em que pese à limitação temporal estabelecida pela no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.*

*Faz considerações sobre insumos de que, além da matéria-prima, os produtos intermediários, assim entendidos como aqueles que se integram ou se consomem no processo produtivo em razão deste ou, ainda, embora não fazendo parte do produto final acabado, se desgastam no correr do processo produtivo, consumindo-se lentamente e, logo, dão direito ao creditamento do imposto, os quais diferem dos bens de uso e consumo, visto que estes são definidos como “as mercadorias utilizadas pelo contribuinte em seu estabelecimento, na manutenção, conservação ou substituição de outras, sem nenhuma participação no processo de industrialização ou comercialização do adquirente.”, do que destaca a crucial diferença entre os insumos e os bens de uso e consumo.*

*Diz que, enquanto os insumos têm participação ativa no processo produtivo, seja diretamente, como ocorre no caso das matérias-primas e dos produtos intermediários que se integram ou se consomem no processo produtivo, seja indiretamente, nos casos de consumo dos materiais intermediários em função do processo*

produtivo, na hipótese de desgaste de peças, materiais e equipamentos que fazem parte da cadeia produtiva; os bens de uso e consumo, por sua vez, não tem participação alguma no processo produtivo, em geral, se destinam à manutenção, conservação ou substituição do maquinário e das dependências que compõem o ativo fixo do contribuinte. Cita legislação, doutrina e julgados.

No caso concreto, as mercadorias cujos créditos foram glosados são (i) ácido clorídrico (HCl) – item 9, (ii) Nitrogênio – item 10, e (iii) produtos adquiridos da empresa NALCO – itens 11 e 12 do auto de infração. Diz o defendant que, pela simples descrição desses produtos, verifica-se que se tratam de bens de produção, e por essa razão, para que a glosa do crédito fosse legítima, no mínimo, deveria ter a fiscalização, previamente, se preocupado em entender o processo industrial do estabelecimento da impugnante, para que pudesse, então, justificar a destinação de cada um dos produtos cujos créditos foram glosados. Aduz que bastaria uma análise um pouco mais cuidadosa da sua produção para facilmente se concluir que esses produtos são insumos usados no processo produtivo.

Afirma que sequer é possível ter conhecimento da natureza do produto adquirido do fornecedor Nalco Latin America (“NALCO”), pois a única informação que se tem é a de que, no entendimento da fiscalização, todos os produtos adquiridos desse fornecedor também seriam destinados a uso e consumo do estabelecimento da impugnante. Defende que para que pudesse minimamente se defender de forma objetiva em face da acusação fiscal, deveria a fiscalização ter esclarecido a forma de utilização desses produtos pelo estabelecimento e a razão pela qual, de acordo com a destinação dada a esses produtos, eles deveriam ser considerados “material de uso e consumo”. Frisa que, no curso da fiscalização, foi intimada a prestar esclarecimentos sobre a utilização dos produtos adquiridos, ocasião em que apresentou, inclusive, laudos técnicos elaborados por engenheiros especializados no processo de produção da impugnante, cujos esclarecimentos foram desconsiderados. Assim, passa a demonstrar que tais produtos geram direito ao crédito:

1º) Ácido Clorídrico – HCL. Solução aquosa, ácida, e normalmente utilizada como reagente químico. É um dos ácidos que se ioniza em solução aquosa, por isso também é utilizado para neutralizar o efeito de resíduos cáusticos contaminantes da produção. Diz que no seu processo produtivo, as reações químicas que culminam no produto final resultam também em sobras de água com propriedades cáusticas que devem ser neutralizadas para que possam ser, em seguida, descartadas. Essa neutralização é necessária para evitar que a eliminação da água contamine o ambiente. Conclui que, assim, se trata de produto que, muito embora não integre o produto final fabricado, é consumido no processo de industrialização como material intermediário essencial à produção, uma vez que sem ele não poderia efetuar o escoamento dos resíduos, por possuírem agentes contaminantes, o que inviabilizaria toda a produção.

2º) O Nitrogênio tem mais de uma função no ciclo de produção, sendo produto utilizado: (i) como energia auxiliar na transferência de fluidos; (ii) para controle e estabilização da planta, a fim de manter a segurança do processo; (iii) para limpeza e preparação de equipamentos.

Como agente auxiliar de energia, o nitrogênio colabora para transferência de fluidos da produção nos tanques através de mecanismo de diferencial de pressão, ou seja, justamente porque o Nitrogênio tem a propriedade de controlar a pressão dentro do equipamento, ele atua também como auxiliar de energia no transporte de fluidos dentro das máquinas.

Além disso, na qualidade de agente estabilizador e controlador da planta, o nitrogênio tem a função de controlar a pressão interna dos tanques, evitando a formação de atmosfera explosiva dentro dos equipamentos, o que mantém a segurança do processo industrial, ao indicar e registrar eventuais falhas do controle da pressão de distribuição e compressão das máquinas.

Por fim, o nitrogênio também é usado para limpeza e preparação de equipamentos, evitando-se a manutenção de resíduos em tanques e vasos que possam contaminar o produto final.

3º) Em relação aos produtos adquiridos do fornecedor NALCO, a defendant esclarece que em todo seu processo industrial, sobretudo em razão dos elementos químicos que compõem a produção, resulta na formação de energia térmica que também deve ser descartada com segurança. Por essa razão, utiliza os serviços de empresa especializada (NALCO), situada no Estado de São Paulo, para eliminação de toda energia térmica resultante do processo produtivo e não mais necessária.

Diz que a NALCO também lhe fornece todos os insumos necessários à refrigeração. Assim, além de adquirir a água de refrigeração para desaquecimento do sistema, também adiciona a essa água outros produtos químicos, como Nalspese, 3D Trasar e Dina-Zinc, adquiridos da NALCO.

Esclarece que a retirada dessa energia térmica ocorre através da inserção de uma corrente contínua de água fria em um sistema fechado de água de refrigeração. Já a adição desses produtos químicos à água de refrigeração assegura a pureza da água, evitando que, durante o processo de refrigeração, se prolifere lodo ou material orgânico que prejudiquem o processo.

Conclui que todos os produtos adquiridos se consomem integralmente ou vão se desgastando ao longo do processo de industrialização, em razão de sua participação direta na produção dos defensivos agrícolas e que tais produtos são imprescindíveis ao processo de industrialização das mercadorias comercializadas, pois sem eles, conforme descrito anteriormente, poderá haver explosão (por isso o nitrogênio é essencial), despejo de

*água contaminada nos esfuentes (por isso o ácido clorídrico é essencial), além de problemas com aquecimento do sistema e de equipamentos gerado pela energia térmica resultante da produção (por isso a Água Refrigerada é essencial), logo são insumos e geram direito ao crédito, o que torna legítima a apropriação dos créditos utilizados pela impugnante, sendo, portanto, improcedente este item do lançamento."*

Adiante, fala da inteligência da regra de não-cumulatividade e o critério da "essencialidade" do produto adquirido no processo produtivo.

Lembra que os artigos 155, §2º, II, 'a' da CF/88 e o art. 20 da LC 87/96 autorizam o contribuinte a se creditar do imposto pago na operação que antecedeu a aquisição de insumos que serão utilizados no seu processo produtivo.

Alega que diferentemente ao que aponta o acórdão recorrido, o critério legal para a constatação do direito do contribuinte à escrituração e utilização de créditos de ICMS é mais amplo do que simplesmente verificar se o produto tem desgaste durante o processo produtivo.

Diz que a inteligência do princípio da não cumulatividade está em desonrar o contribuinte industrial, permitindo-lhe se apropriar dos créditos de ICMS sobre os custos com a aquisição de materiais intermediários e reduzindo o valor do imposto a pagar ao final do período de apuração.

Afirma que o critério adotado na legislação, especialmente o §1º da LC 87/96, reside no fato de o produto estar ou não diretamente relacionado ao processo produtivo, independentemente de ser consumido fisicamente ou de se agregar o produto final, e de ser essencial ou não à atividade de produção.

Diz que a sua tese é plenamente respaldada na legislação em comento, uma vez que a LC 87/96 autoriza a manutenção de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias que não são utilizadas fisicamente no processo produtivo, a exemplo da energia elétrica.

Alega que, mesmo que fosse trilhado o entendimento exposto no acórdão recorrido, a JJF deveria ter reconhecido que os produtos são essenciais à produção dos produtos finais, que são comercializados por seu estabelecimento e estarem diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Diz que todos os produtos elencados nas infrações foram adquiridos unicamente para que pudessem ser utilizados em atividades vinculadas ao processo produtivo, pois, sem esses produtos, a produção de defensivos agrícolas se tornaria inviável, já que não seria possível o descarte dos resíduos cáusticos, a transferência de fluídos e a segurança dos tanques de produção e a refrigeração do ambiente produtivo.

Por fim, aduz a ilegalidade da aplicação da multa de 60%, por entender ser de caráter confiscatório, conforme consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Ao final de seu arrazoado, requerer o cancelamento das infrações 9, 10, 11 e 12, em virtude da sua improcedência.

Em termos, os autos forma remetidos à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 2368 a 2372, a ilustre procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, após uma breve síntese dos autos, afirma que o Recurso Voluntário deve ser improvido.

No mérito, alega que os julgadores a quo entenderam que o autuado utilizou créditos referentes a matérias que não integram o produto final e se consomem após o processo produtivo de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção para limpeza dos equipamentos.

Diz que dentro de uma análise do conceito juridicalizado de produto intermediário, passível de crédito, não se encartam os produtos objeto da autuação (HCL, Nitrogênio e produtos comprados da NALCO), porquanto não consumidos integralmente em um único processo produtivo.

Em seguida, passa a apontar sua interpretação do alcance da norma e das palavras "uso" e "consumo", reproduzindo o artigo 93, do RICMS/BA-97, vigente a época dos fatos, inferindo que "*se enquadram como bens de uso e consumo aqueles bens que, não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação*".

Arremata sua exposição sobre o tema, afirmando que tal norma possibilita a implementação do

regime de crédito físico, operacionalizando o princípio da não-cumulatividade. Com esse norte, alega que “os bens que não passam a uma tapa seguinte do ciclo econômico, seja por não integrarem o produto final ou por não serem absolutamente consumidos no processo produtivo de um produto final, não podem dar direito a crédito fiscal, sob pena de violar mortalmente o regime jurídico do crédito físico adotado pelo legislador brasileiro”.

Sob este prima, afiança que os bens objeto da autuação não são passíveis de gerar créditos por não serem considerados insumos.

Assim alega a subsistência das infrações recorridas.

Quanto ao pedido de redução das multas aplicadas por entender abusivas, diz que tal pleito não deve prosperar, uma vez que o valor das penalidades concernentes as infrações lançadas estão expressamente consignadas ao artigo 42 da Lei 7.014/96, ou seja, estão previstas em lei.

Ao final de seu arrazoado, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

#### VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 2ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, julgando Improcedentes as infrações 15 e 20 e Procedentes as demais infrações.

Lembro que são objeto do Recurso Voluntário somente as infrações 9, 10, 11 e 12 que versam sobre utilização indevida de crédito em relação ao material para uso e consumo do estabelecimento (HCL, NITROGÊNIO e produtos vendidos pela empresa NALCO), bem como a falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente aos produtos da NALCO.

No entender dos julgadores de piso, todos os produtos relacionados ao presente lançamento são produtos de uso e consumos com o fundamento de que “tais materiais não se integram ao produto fabricado pelo sujeito passivo e se consomem após o processo produtivo, de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção ou de se proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando vinculados diretamente e simultaneamente a este processo produtivo”.

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos que os excluem do conceito previsto no mencionado dispositivo legal.

Portanto, a questão posta em discussão no presente PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos, se de uso e consumo ou se são insumos.

O direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Para uma melhor compreensão, transcrevo os artigos acima mencionados:

##### Lei Complementar 87/96

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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.

(...)

##### Lei 7.014/96

Art. 29. 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, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

*II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;*

Entendeu por bem legislador complementar no seu artigo 33, todavia, estabelecer um prazo a partir do qual o direito ao crédito relativo às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento poderia começar a ser usufruído pelos contribuintes, conforme abaixo sevê:

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:.*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)*

Impende ressaltar, entretanto, que nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS.

Tal vazio na legislação foi complementada pelo próprio Poder Executivo na disposição de normas regulamentares. Neste sentido, prescrevia o artigo 93 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, que assim dispunha:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*(...)*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*(...)*

*§ 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;* (grifo nosso)

Da análise do dispositivo legal acima reproduzido é fácil concluir que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário a observância de uma das condições ali elencadas.

Essa interpretação da norma se dá pois o legislador estadual usou a conjunção alternativa “ou” no fim do inciso II.

Assim, vale dizer, para que o bem ou serviço dê direito ao crédito do imposto nos moldes do artigo 93 do RICMS/BA-97, a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização, **ou** deve ser consumida no mencionado processo **ou** deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Nada mais lógico e sistemático, para que não se macule o princípio da não -cumulatividade!

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas para consecução de tais atividades se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto

intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se refere as alíneas “a” e “b” destinam-se a abranger os produtos intermediários, o material de embalagem, bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos.

Por seu turno, devemos delimitar a natureza jurídica das mercadorias qualificadas como de uso e consumo, com o fim de açambarcá-las ao limite temporal da Lei Complementar 87/96 no que concerne ao direito ao crédito do ICMS.

Pois bem.

O inciso V, alínea b do artigo 93, do RICMS/BA-97 assim dispunha sobre as mercadorias de uso e consumo:

*Art. 93.*

(...)

*V – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

(...)

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. (grifos meus)*

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, a norma regulamentar define o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando, para tanto, o advérbio **não** para expressar o conceito pretendido pela negação.

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina.

Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Portanto, para a legislação vigente a época dos fatos, são mercadorias qualificadas como de uso e consumo somente aquelas que **não fossem consumidas e nem integrassem o produto final ou o serviço, na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.**

Pelo estudo acurado da norma em destaque, fica fácil entender que deverá ser observado três aspectos para que se configure uma mercadoria como sendo de uso e consumo, quais sejam:

- a) Que ela não seja consumida no processo industrial (insumo);
- b) Que ela não se integre ao produto final (insumo);
- c) Que ela não seja indispensável ou necessária a produção ou composição do produto final ou prestação do serviço (insumo/produto intermediário).

Estabelecida o alcance das normas relativas à qualificação de uso e consumo e insumos/produtos intermediários, podemos proceder a interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no §1º, (que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020), com as suas disposições que lhe fazem oposição ou são excludentes do inciso V, (porquanto, negativas).

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade industrial a aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução ou se não integre o produto final.

Nestas hipóteses, a mercadoria será considerada como não destinada à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pela alínea “b” do inciso V do artigo 93, aqui, sem direito a crédito do imposto referente à aquisição, pois não seria destinada a revenda.

Ante ao exposto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício. É o que passo a fazer:

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente.

Como o próprio voto de piso relatou, os materiais relacionados nestes têm as seguintes aplicações:

*O primeiro (HCL) para neutralizar o efeito de resíduos cáusticos contaminantes da produção;*

*O segundo (nitrogênio) para auxiliar a transferência de fluídos da produção nos tanques através de mecanismo de diferencial de pressão, como também para controle e estabilização da planta, a fim de manter a segurança do processo e para limpeza e preparação de equipamentos;*

*E o terceiro (produtos Nalco) - Nalsperse 7308 e 3DT 187 – insumos necessários à refrigeração, pois além de adquirir a água de refrigeração para desaquecimento do sistema, também adiciona a essa água outros produtos químicos, como Nalsperse, 3D Trasar e Dina-Zinc, adquiridos da NALCO, para assegurar a pureza da água, evitando que, durante o processo de refrigeração, se prolifere lodo ou material orgânico que prejudiquem o processo.*

Pois bem! Matérias primas, definitivamente, não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos na condição de elementos **indispensáveis** ou **necessários** à sua produção.

Não vislumbro nos produtos listados (como também devido as suas respectivas aplicações), a possibilidade de dispensa de sua utilização pelo Recorrente sem que isso não acarrete algum prejuízo ao seu processo fabril, ou mesmo inviabilize a sua atividade.

Nestes termos, entendo que tais produtos são indispensáveis e necessários, configurando-os como, no mínimo, produtos intermediários.

Por outro lado, não compactuo com a tese dos julgadores de piso de que os materiais ou bens devam ser usados antes da fabricação do produto final para que sejam categorizados como material intermediário.

Primeiramente, devemos lembrar que a produção de indústrias como a da Recorrente é um ciclo contínuo, com etapas sucessivas que se repetem. Ademais, não é o momento da etapa ou do uso do material que caracteriza, modernamente, a natureza da mercadoria, mas a sua essencialidade no processo fabril.

Conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, devendo, assim, ser garantido ao Recorrente o direito ao crédito do imposto destacado nos respectivos documentos de aquisição, bem como dispensado o recolhimento do diferencial entre a alíquota interna e interestadual.

Pelo tudo quanto exposto, entendo que não se tratam de mercadorias de uso e consumo, mas verdadeiros produtos intermediários essenciais ao processo produtivo da Recorrente.

Assim, julgo as infrações 9, 10, 11 e 12 Insubsistentes.

Recurso Voluntário Provido.

Examinadas as razões recursais da empresa, passo a análise do Recurso de Ofício.

A desoneração motivadora deste recurso se deu em razão pela comprovação de que o valor lançado na infração 15 já tinha sido reclamada em outro Auto de Infração, bem como pelo entendimento de que as mercadorias listadas na infração 20 não entraram no estabelecimento autuado na Bahia, mas outro estabelecimento da empresa, em outro Estado.

Compulsando os autos, depreendo que está correta retificação da ocorrência na infração 15, pois se identificou, de plano, a duplicidade de lançamento.

Já no que tange à infração 20, creio que a desoneração total da exação não foi correta.

Não restou comprovado, cabalmente, que todas as operações alcançadas nesta infração foram destinadas a outros estabelecimentos da empresa autuada.

Em que pese o esforço da Recorrente, não está totalmente elidida a infração, uma vez que, não foram apresentados os documentos fiscais comprobatórios de que TODAS as entradas das mercadorias se deram em estabelecimento localizado em outro Estado.

Em que pese o indício apontar a possibilidade de sua tese, no processo administrativo tributário, só há a elisão da infração, com a devida comprovação do fato, conforme a inteligência do art. 141 do RPAF, a seguir colacionado, in verbis:

*Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.*

Assim, a multa aplicada na infração 20 deve corresponder ao valor remanescente de R\$ 3.084,51, conforme Informação Fiscal, demonstrativo de fl. 2253 (volume X) que acolheu parcialmente as notas fiscais jungidas aos autos em sede de defesa.

Portanto, Recurso de Ofício é Provedo Parcialmente, para restituir parcialmente a infração 20.

Pelo tudo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar Improcedentes as exigências consubstanciadas nos itens 9, 10, 11 e 12 do Auto de Infração, bem como, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para julgar Parcialmente Subsistente a infração 20, aplicando multa de R\$ 3.084,51.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto ao Não Provimento do Recurso Voluntário)**

Quanto ao Recurso de Ofício, diante dos dados constantes dos autos, do quanto dito no Voto que lastreia a Decisão de base, e das ponderações nesta mesa de julgamento, acompanho o voto do ilustre Conselheiro Relator de segunda instância, no sentido do seu provimento parcial.

Porém, *data maxima venia*, ouso divergir quanto ao Recurso Voluntário.

Neste sentido, comungando do entendimento esposado pela PGE/Profis tanto no Parecer exarado nos autos do processo, quanto no pronunciamento agora prolatado em mesa, comprehendo que os produtos ácido clorídrico – HCL, nitrogênio, e aqueles que foram adquiridos da empresa NALCO e que são alvo da exação ora em análise, discriminados pelo Fisco e contribuinte como sendo água desmineralizadora, Nalspese, 3D Trasar e Dina-Zinc, tais elementos, embora sejam utilizados no desenvolvimento das atividades da empresa, e portanto sejam necessários às mesmas, mas estes itens não são diretamente consumidos durante o processo produtivo, e não se integram ao produto final, portanto resultante.

Pontuo que neste julgamento não se discute a não-cumulatividade do ICMS. Porém este Conselho não pode ir além do quanto determinado no artigo art. 33, I, da LC 87/96, que na redação vigente nas datas dos fatos geradores da incidência do tributo já previa data posterior para início de direito de uso do crédito fiscal quanto nas operações das mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento - e já alterada hodiernamente prevê este direito de crédito apenas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Assim, embora indubitável que a teor do descrito no Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acerca da forma de uso e de consumo dos produtos objeto das imputações 09 a 12, estes são adquiridos pelo Recorrente para o desenvolvimento de suas atividades, portanto sua operação de aquisição gera-lhe custos, porém tais custos não podem ser computados na cadeia de circulação de mercadorias na condição de aquisições de insumos, ou de produtos intermediários, pelo quanto consta nos autos e já dito acerca deste uso neste meu voto, no voto que lastreia a Decisão de piso, nos Pareceres PGE/PROFIS e em pronunciamentos neste julgamento.

Se a LC 87/96 já autorizasse o uso do crédito fiscal decorrente de operações de aquisição de todos os materiais de uso e de consumo utilizados para a concretização das atividades fabris, e em situação análoga também assim o autorizasse para a consecução de todas as atividades comerciais, outro seria o meu voto.

Porém tal uso de crédito fiscal está limitado a termo inicial hoje fixado em 01/01/2020, e a este Contencioso Administrativo cabe aplicar o Direito posto, a teor do artigo 125, III, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, e do artigo 167, III, do RPAF/BA.

Quanto às multas aplicadas, observo que estão previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que neste Estado rege o ICMS; estão consentâneas com as infrações comprovadamente praticadas pelo contribuinte, ao tempo que assinalo que inexiste previsão normativa para a redução, por este Conselho de Fazenda Estadual, de multa por descumprimento de obrigação principal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207090.0005/13-2, lavrado contra **BASF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$217.518,98**, acrescido das multas de 60% sobre R\$153.887,11; 70% sobre R\$60.386,79 e 150% sobre R\$3.245,08, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, III, V, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$72.455,76**, prevista nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

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

VOTOS VENCIDO (Recurso Voluntário) - Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

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