

**PROCESSO** - A. I. Nº 281076.0025/13-3  
**RECORRENTE** - BRASKEM S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0 073-02/14  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 17/09/2015

### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Não apresentado qualquer fato ou argumento de direito capaz de modificar a Decisão recorrida, que fica mantida. 2. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO FILIAL, SITUADO EM OUTRO ESTADO. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. VALOR INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Diligência fiscal refez os demonstrativos originais para considerar o custo de produção do mês anterior que ocorreu a transferência. Agravamento do débito. Impedimento legal para exigência neste Auto de Infração de operações que não constaram no levantamento original e de agravamento de valores apurado em cada mês. Recomendado a autoridade competente analisar a possibilidade de lavratura de outro Auto de Infração, na forma do artigo 156 do RPAF/99. Modificada a decisão pela procedência em parte da infração 2. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **a.1)** CLASSIFICADO COMO ATIVO FIXO; **a.2)** CLASSIFICADO COMO INSUMO. **b)** CTCR. SERVIÇO DE TRANSPORTE, SOB CLÁUSULA CIF, CONTRATADO EM OUTROS ESTADOS. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Não apresentado qualquer argumento de direito ou fato novo capaz de modificar a decisão proferida relativo às infrações 3 e 4, que ficam mantidas. Diligência fiscal reformulou o demonstrativo original e acolhido a exclusão dos valores relativos a produtos intermediários, o que implicou na redução do débito das infrações 6 e 7. Modificada a Decisão recorrida apenas para alterar o débito das infrações 2, 6 e 7. Decisão por maioria. Decisão unânime quanto as infração 1 e 4. Recurso **PARCIALMENTE. PROVIDO.**

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 2ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 30/09/2013, para exigir o montante de R\$1.755.583,78, relativo a quatorze infrações, sendo objeto

do recurso às infrações 1 a 4, 6 e 7, que acusam:

1. *Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias, em razão de erro na determinação da base de cálculo quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, conforme demonstrativos dos Anexos A-1 e A-2 - R\$48.202,75.*
2. *Efetuiu saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, recolhendo a menor conforme demonstrativos nos Anexos B-1 e B-2 - R\$ 252.913,53.*
3. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, na sua grande maioria a bens classificados como ativo fixo que não estão vinculados ao processo produtivo e a alguns materiais de uso e consumo classificados indevidamente como ativo fixo, que não dão direito ao crédito do ICMS, conforme Anexos C-1 e C-2 - R\$155.417,27.*
4. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização, que resulte em operações de saídas tributadas. Refere-se a transporte interestadual, condição CIF, iniciado em outra unidade da Federação. O contribuinte infringiu o art. 93 combinado com o art. 646, IV, do RAICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6284/97, que diz que só há a hipótese de prestação de serviços de transportes, prestados por transportadoras, condição CIF, quando as transportadoras estão inscritas no cadastro da SEFAZ/BA, conforme Anexos D-1 e D-2 - R\$28.075,74.*
6. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Anexos I e II, com indicação do resumo de itens e notas fiscais - R\$613.126,43.*
7. *Deixou de recolher ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Refere-se aos itens da infração anterior que foram adquiridos em outra Unidade da Federação elencados nos Anexos I e II, com resumo de itens e indicação das notas fiscais por item - R\$454.941,15.*

Na decisão proferida pela primeira instância (fls. 408 a 422), inicialmente foi rejeitada a preliminar de nulidade sob o argumento de violação do devido processo legal, fundamentando que o Auto de Infração preenche as formalidades legais, acompanhado de demonstrativos que possibilitaram o exercício do direito de defesa.

Justificou a não apreciação da inconstitucionalidade da legislação tributária, por não se incluir na competência dos órgãos julgadores ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/BA.

Indeferiu o pedido de realização de diligência, por considerá-la desnecessária conforme previsto no art. 147, I, “a”, do RPAF/99.

*No mérito, apreciou que:*

*No que tange à primeira infração, as planilhas, às fls. 19 e 20 dos autos demonstram analiticamente toda a memória de cálculo e a motivação da exigência da diferença do ICMS, decorrente da utilização incorreta da taxa cambial e das despesas aduaneiras, compreendidas como: “ARMAZ/CAPAT”, “PIS/COFINS”, “TX SISCO” e “MULTA”, conforme atestam os documentos às fls. 19, 20 e 89 a 215 dos autos. Assim, entendendo descabida a alegação de nulidade da infração, pois tais despesas aduaneiras estão claramente especificadas e são cobradas pelos armazéns alfandegados, sendo utilizada a taxa de câmbio do dia do desembaraço aduaneiro.*

*Ressalte-se que o art. 17, inciso VI, da Lei nº 7.014/96, vigente até 30/03/2010, determinava que a base de cálculo do imposto no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior é a soma das parcelas: valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador; o imposto sobre a importação; o imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações de câmbio; quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras. Assim, a legislação já previa que despesas aduaneiras compunham a base de cálculo do ICMS nas operações de importação, cujo texto legal foi aprimorado através da Lei nº 11.899, de 30/03/2010, passando a vigorar o seguinte: “quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração”.*

*Cabe à autoridade julgadora administrativa cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja propositura do Secretário da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal, ficando*

*prejudicada a análise de decisões judiciais citadas pelo defendente contra terceiros.*

*Assim, por não ter o autuado se insurgido contra os números apurados e por haver norma legal regulamentando tal hipótese, concluo pela subsistência da infração.*

*Inerente à infração 2, o defendente apenas alega a existência de dúvidas da exação fiscal. Contudo, as planilhas às fls. 21 a 25 dos autos demonstram o levantamento fiscal e o recolhimento a menos do imposto, decorrente das saídas de produtos fabricados pelo autuado em transferência para outro estabelecimento, de sua propriedade, situado em outra unidade da Federação, cujos custos de produção variáveis foram apurados através dos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, sendo impertinente a alegação de defesa, sem comprovação documental contábil hábil, de que o sistema SAP interno do autuado não serve para tal objetivo, ou seja, apuração dos custos de produção.*

*Registre-se que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento autuado para outros estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, então vigente, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência da diferença do débito do ICMS decorrente de valor da base de cálculo apurada a menos pelo contribuinte, conforme demonstrado às fls. 21 a 25 dos autos, cujos números não foram contestados pelo sujeito passivo, em que pese à clareza do levantamento fiscal, o qual considero auto didático, sendo impertinentes as dúvidas levantadas pelo defendente.*

*Também, entendo descabida a alegação de defesa de que “não houve o cuidado de saber se as operações estão albergadas por alguma espécie de diferimento ou de desoneração fiscal”, visto que a cobrança é da diferença entre a base de cálculo oferecida à tributação pelo contribuinte e a base de cálculo apurada conforme previsão legal. Portanto, o próprio contribuinte a tributou, porém em valor menor que o legalmente previsto. Logo, não se trata de diferimento ou isenção.*

*Item subsistente.*

*Quanto à infração 3, consoante demonstrado às fls. 26 a 33 dos autos, com exceção dos novos hardwares para os instrumentos da linha de produção (TECNOLOGIA), a exação refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento ou de bens classificados como ativo imobilizado não relacionados à sua atividade, a exemplo de: macacão, luva segurança, protetor auricular, fita reflexiva, vaselina, silicone, líquido de limpeza, endurecedor, massa moldável, fita isolante, fita teflon, limpa contato elétrico, adesivo vedante, adesivo epóxi, anticorrosivo, material de manutenção, graxa, tinta, óleo lubrificante, óleo desengripante, óleo superpenetração, tecido, lençol, encerado vinilona, fita crepe, fita adesiva, cadeado, chapa madeirit, telha, rolamentos, pneus com câmaras, armário, bancada aço, poltrona, lavadora de alta pressão, paquímetro, chave storz, lubrificador, relógio comparador, micro amperímetro, televisor, projetor de vídeo e materiais de uso médico.*

*Assim, para tais produtos, por não estarem vinculados aos projetos de ampliação e renovação do parque fabril e aos projetos vinculados a paradas programadas, como alega o autuado, como também não estarem relacionados intrinsecamente à atividade do estabelecimento, 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.*

*Contudo, em relação às notas fiscais de nº 9964, 9984, 10044 e 10046, constantes do demonstrativo às fls. 26 e 27 dos autos, descritas como “TECNOLOGIA PE3 – Novos Servidores”, inclusive citando Projeto nº 401777, acolho a alegação de defesa de que se trata de aquisição para o ativo imobilizado com íntima vinculação ao processo produtivo, tendo, portanto, direito ao crédito fiscal, razão da exclusão dos valores correspondentes da exação fiscal nas quantias de: R\$ 4.430,82, em dezembro de 2009, e R\$ 2.505,17, em janeiro de 2010.*

*Assim, em relação à infração 3, após as devidas exclusões, o valor exigido no mês de dezembro de 2009 reduz de R\$ 27.461,58 para R\$ 23.030,76 e o mês de janeiro de 2010 reduz de R\$ 2.527,60 para R\$ 22,43. Por fim, subsiste parcialmente a terceira infração no valor de R\$ 148.481,28.*

*No tocante à infração 4, exigência fundamentada no demonstrativo às fls. 34 e 35, a qual glosa o crédito fiscal de ICMS da prestação de serviço de transporte interestadual, sob cláusula CIF, não vinculado ao processo de industrialização que resulte em operações de saídas tributadas, há de se registrar que, nos termos do parágrafo único do art. 646 do RICMS/97, vigente à época, entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro.*

*Neste caso, no preço da mercadoria já está inclusa a despesa de frete, logo, o ICMS destacado no documento fiscal que acoberta a operação mercantil diz respeito à própria mercadoria e à própria prestação de serviço de*

*transporte, tendo o adquirente, ao se creditar do valor do imposto destacado no documento fiscal, se apropriado dos créditos fiscais da operação mercantil e da prestação de transporte.*

*Por sua vez, o remetente das mercadorias, por realizar operações sujeitas à tributação sob a cláusula CIF, a qual, quando efetuadas por transportadoras, por força legal, gera dois débitos sobre a mesma operação de prestação de serviço de transporte, cuja incidência do ICMS sobre o frete ocorre tanto sobre o valor incluso na base de cálculo da mercadoria, quanto sobre a prestação de serviço de transporte registrada através do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), há previsão legal do crédito do ICMS sobre o frete pelo contratante do serviço, ora remetente, para restabelecer a relação débito/crédito, cujo débito se verifica através do CTRC e da nota fiscal.*

*Assim, no caso em análise, o crédito fiscal sobre o frete da prestação de serviço sob a cláusula CIF é utilizado tanto pelo remetente, através do CTRC, quanto pelo destinatário, através do documento fiscal da operação mercantil, o que impossibilita o crédito fiscal através do CTRC pelo adquirente.*

*Contudo, há de se salientar como premissa básica para utilização pelo adquirente do crédito fiscal do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte é que a operação mercantil seja vinculada ao processo industrial e que a saída subsequente seja sujeita à tributação do ICMS.*

*Afirma o apelante que, conforme o caso concreto, é impensável limitar o direito ao crédito sobre o transporte, quando se suporta o ônus do transporte de uma devolução de mercadoria, que consequentemente será vendida, futuramente, gerando débito de ICMS. Diz que a impossibilidade do creditamento fere o princípio da não cumulatividade e que a acusação fiscal não identificou quais são as operações mercantis que não foram tributadas, cerceando seu direito de defesa.*

*Assim, diante de tais alegações do autuado, em que pese não comprovadas, porém, admitidas como verdadeiras, são descabidas diante do fato de que, no caso de devolução das mercadorias outrora enviadas pelo estabelecimento autuado, sob a cláusula CIF, pelas razões já expendidas a remetente já havia se creditado do ICMS sobre o frete quando da remessa da operação, visando restabelecer a relação débito/crédito. Logo, neste caso de suposta devolução, também não deve se creditar do ICMS sobre o frete, pelas razões já expostas, sob pena de duplicidade deste crédito fiscal, cujo crédito sobre o frete no CTRC, sob cláusula CIF, relativo à operação de devolução, é de direito do remetente que está a devolver a mercadoria.*

*Quanto à identificação do transportador Mercosul Line Navegação e Logística Ltda. no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, diante de tais considerações, torna-se indiferente tal situação.*

*Infração subsistente.*

*Por fim, no que diz respeito às infrações 6 e 7, relativas às exigências de crédito fiscal indevido e de ICMS diferença entre alíquotas nas aquisições de materiais de uso e consumo, consoante demonstrativo às fls. 37 a 47 dos autos, trata-se de aquisições de: AB3-Sílica, óleo lubrificação, compressores LP-15, óleo de selagem agitadores LP-18, sílica gel branca 1 a 3mm, óleo sonneborn, hipoclorito de sódio, freon 22 compressor, produto multifuncional, inibidor corrosão Trasar 3DT, dispersante inorgânico Trasar e Nalco, biodispersante orgânico Nalperse, biocida não oxidante, polímero dispersante inorgânico, algicida Nalco, inibidor corrosão Nalco, ventosa windmoller, e esfera Rolam, junta vedação, tê, flange, cabo com conector, curva, perfil, bomba, etc., dos quais a “Sílica Gel Branca 1 a 3 MM”, “Óleo Lubrificante Compressores LP-15” e “AB3-Sílica”, correspondente, respectivamente, a 40,39%; 28,06% e 13,06% do valor total glosado (fl. 245).*

*O próprio defendente traz aos autos a aplicação de tais produtos, sendo:*

*SÍLICA GEL BRANCA 1 A 3 MM. É utilizada na unidade PE3, especificamente na planta PEL, em alguns leitos para a purificação do ciclohexano e do buteno no ciclo produtivo. Esses leitos possuem a importante função de reter espécies químicas indesejadas capazes de reagir preferencialmente com os catalisadores, inibindo o processo de polimerização do etileno.*

*ÓLEO LUBRIFICAÇÃO COMPRESSORES LP-15. É aplicado no sistema de lubrificação/refrigeração dos compressores de alta pressão das plantas de PEBD, que se apresentam como etapa essencial ao ciclo produtivo do polietileno. Tais compressores comprimem as matérias primas e materiais utilizados no meio reacional, que são introduzidos no reator, juntamente com os peróxidos já preparados, que iniciam a reação de polimerização.*

*AB3 SÍLICA. É utilizada como aditivo antibloqueio na forma de máster (23% de sílica em resina base) em grades com aplicação em filme (produto da 3ª geração da cadeia plástica), sendo, portanto, essencial para produção do polietileno (produto final da 2ª geração). Diz que os aditivos são adicionados à pasta de polímero de etileno, a fim de alcançar as propriedades necessárias para aplicação do produto final nas indústrias transformadoras de termoplásticos, ou seja, os aditivos compõem a estrutura do polietileno (produto final), a fim de, por exemplo, que o polietileno tenha uma superfície mais lisa ou grossa, que tenha proteção UV contra os raios solares, entre*

*outras aplicações. Assim, é evidente que os referidos produtos se agregam a pasta (polímero), atribuindo-lhe propriedades, compondo o produto final (polietileno), sendo insumo para produção. Para produção de 1 ton de polietileno é necessária 0,2 kg de máster de Sílica.*

*Por sua vez o autuante, reconhece que o GLP gera direito ao crédito fiscal, por se encaixar no conceito de produto intermediário, remanescendo o valor do débito da infração 6 de R\$ 607.981,10, conforme fls. 37 e 307 do PAF. Quanto aos demais itens, mantém a posição de se tratar de:*

*1) materiais de uso e consumo utilizados no tratamento de água de refrigeração, conhecidos pelos nomes de fabricantes NALCO; KURIZET, DEARBORN, AQUATEC, etc., enquadrados como inibidores de corrosão, dispersantes ou anti-incrustantes e biocidas, os quais servem apenas para conservar os equipamentos expostos à água de refrigeração;*

*2) peças de reposição de equipamentos que se desgastam ao longo do processo produtivo, a exemplo de: rolamento, gaxetas, selo mecânicos, elementos filtrantes, telas, sílica gel branca 1 a 3 mm; AB3 sílica, do que destaca que as sílicas comportam-se como elementos filtrantes, removendo impurezas das matérias-primas e sendo descartadas após um certo ciclo de operações;*

*3) produtos utilizados na lubrificação/refrigeração de equipamento, a exemplo de óleo lubrificante, fluídos refrigerantes, tais como gás freon e dowthem, etc.*

*Da análise das razões acima, faz-se 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 e como 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.*

*No caso concreto, concordo com o autuante de que tais materiais de uso e consumo, utilizados no tratamento de água de refrigeração e na lubrificação/refrigeração de equipamento, a exemplo de inibidores de corrosão, biocidas, óleo lubrificante e fluídos refrigerantes, não se integram ao produto fabricado pelo sujeito passivo e geralmente se consomem após o processo produtivo, de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção ou de proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando vinculados diretamente e simultaneamente a este processo produtivo.*

*Já a “Sílica Gel Branca 1 a 3 MM”, conforme afirma o próprio contribuinte, é elemento filtrante, removendo impurezas das matérias-primas, logo, sendo descartadas após um determinado ciclo de operação, sem sequer se integrar ao produto fabricado.*

*Por fim, “AB3-Sílica”, pelo próprio consumo de 0,2 kg na produção de 1 ton de polietileno, a qual é utilizada como aditivo antibloqueio, demonstra que desgastam ao longo do processo produtivo, na condição de materiais de reposição de equipamentos na graduação da superfície do polietileno.*

*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.*

*Diante de tais considerações, concluo que a infração 6 é parcialmente subsistente, no valor de R\$607.981,10, conforme fls. 37 e 307 dos autos, e a infração 7 é subsistente.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$1.743.502,46, após a redução da infração 3 para R\$148.481,28 e da infração 6 para R\$607.981,10, devendo-se homologar os valores recolhidos.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 440 a 471) o sujeito passivo inicialmente comenta o reconhecimento das infrações 5, 8 e 9 a 14, recorrendo apenas quanto às infrações 1 e 4 e 6 e 7, ressaltando que na decisão ora recorrida foram reduzido os valores originais das infrações 3 e 6.

Quanto à infração 1, comenta a fundamentação da decisão e diz que não pode prosperar, tendo em vista que procedeu a apuração da base de cálculo do ICMS-Importação em conformidade com o disposto no art. 58, “e” da Lei nº 7.014/96 (redação da Lei nº 11.899, vigente a partir de 31/03/10) que indica “e) quaisquer outros impostos, taxas e contribuições, **além de despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração**”.

Argumenta que houve alargamento indevido da base de cálculo do ICMS (art. 13, V, “c” da LC 87/96), afrontando o art. 97, II, ° § 1º, do CTN, ressaltando que isso tinha sido instituído pelo Convênio ICMS 07/05 que foi revogado pelo Convênio ICMS 83/05.

Cita a Súmula 80 do STJ que manifesta entendimento pacificado de que “a Taxa de Melhoramento dos Portos não se inclui na base de cálculo do ICM”, ou seja, restringindo as despesas pagas a aduana, não devendo, portanto, prevalecer a acusação fiscal.

Cita decisão do STJ exarado nos RESp 77.694/BA e 41.199/SP (1996), no sentido de que “TAXA DE ARMAZENAGEM E CAPATAZIA” não se inclui na base de cálculo do ICMS, entendendo-se como despesas aduaneiras, a diferença de peso, classificação fiscal e multas por infrações.

Transcreve consulta formulada à SEFAZ do Estado de Santa Catarina, cuja resposta é de que as despesas aduaneiras pagas à repartição alfandegária até o desembaraço da mercadoria.

Diz que na remota hipótese da Câmara corroborar a discrepante alargamento da base de cálculo, só pode ser considerado os fatos geradores a partir da vigência da Lei 11.899 de 31/03/10, observado o princípio da anterioridade, face à inquestionável majoração do tributo.

No que se refere à taxa cambial (câmbio do dia do desembaraço) que a fiscalização entendeu ter sido utilizado de forma incorreta, reitera a arguição de nulidade, argumentando impossibilidade de aplicação de variação cambial para definição da base de cálculo do ICMS Importação, nos termos do art. 18, II do RICMS/96 [97]. Também que a fiscalização não deixou margem para análise da taxa cambial que ela utilizou, cerceando o seu direito de defesa.

Quanto à infração 2 (transferência interestadual de mercadorias com preço inferior ao custo), afirma que o sistema SAP interno não demonstra apuração do custo de produção de cada período, com abertura da composição de cada item no período. Diz que não pode ser penalizada pela “*omissão perpetrada pela fiscalização ao deixar de apresentar o valor que entende ser correspondente ao custo de produção*”. Também que não foi observado se as operações estão desoneradas por “espécie de diferimento ou de desoneração fiscal”.

Relativamente à infração 3 (glosa de créditos do ativo fixo - não vinculados ao processo produtivo), ressalta que a 2ª JJF acolheu as razões quanto a utilização de crédito fiscais relacionadas nas Notas Fiscais nºs 9964, 9984, 10044, 10046 e 401777 do ativo imobilizado.

Quanto aos itens não acatados, afirma que estão atrelados a projetos de remodelamento de sistemas, reposição de peças de produção e reparação civil de instalações industriais, conforme quadro demonstrativo à fl. 451, sendo inquestionável sua vinculação ao processo produtivo.

Argumenta que considerando que a legislação correlata reconhece o direito de crédito da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, requer reforma da decisão, ressaltando que a JJF indeferiu o pedido de realização e diligência para confirmar a vinculação dos bens ao processo produtivo.

No tocante à infração 4 (crédito de serviço de transporte não vinculados a industrialização) argumenta que a legislação interna está em descompasso com o disposto no art. 20 da LC nº 87/96.

Afirma que na situação presente, não pode ser limitado o direito ao crédito sobre o transporte de devolução de mercadoria, cujo ônus foi suportado e que será vendida gerando débito de ICMS.

Destaca que a JJF não enfrentou este argumento, afirmando que o direito ao crédito é assegurado ao devolvedor da mercadoria, contrariando o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Aduz que “não só a acusação fiscal, mas também o v. Acórdão” não identifica quais operações mercantis não foram tributadas, inviabilizando o seu direito de defesa.

E ainda que o autuante alegou falta de cadastramento do transportador no Estado da Bahia, o que

a JJF entende ser indiferente a sua identificação no cadastro de contribuintes, mas restou comprovado que o transportador Mercosul Line Navegação e Logística Ltda. Está cadastrado como contribuinte do Estado da Bahia (glosa de R\$ 13.810,89 – fl. 455). Requer reforma da decisão pelo cancelamento da infração 4, em razão dos argumentos e documentos apresentados.

No que se refere às infrações 6 e 7 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e diferença entre as alíquotas/material destinado a uso e consumo), cuja decisão foi pela procedência parcial e total respectivamente, ressaltando que concorda com o reconhecimento do crédito relativo a GLP, destacando em quadro analítico à fl. 456, os mais representativos e função no processo produtivo, a exemplo de Sílica Gel Branca 1 a 3 MM; óleo lubrificante compressores LP 15; AB3 – Silica; óleo SONNEBORN; óleo de selages aditadores LP 18; fluído térmico DAÍ; Freon 22 compressor 50/56 kg; Dispersante inorg TRASAR; inibidor de corrosão NALCO e TRASAR; biodispersante org NALCO e HIPOCLORITO DE SÓDIO.

Argumenta que a decisão da primeira instância fundamentou que para ter direito ao crédito fiscal se faz necessário que o produto integre o produto final fabricado concluindo que os produtos sílica gel branca 1 a 3mm, produtos que tratam a água de refrigeração, inibidores de corrosão, biocidas, fluídos refrigerantes e lubrificantes são matérias de uso e consumo não integrando o produto final, mas que tal entendimento não encontra guarida no disposto do art. 93, I, “b” do RICMS/97 que assegura direito ao crédito fiscal referente a *“matérias primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização”*.

Destaca o conteúdo do Parecer Normativo nº 01/81 caracterizando produto intermediário “os bens materiais que se utilizam no processo de industrialização, sem exigir que se integre ao produto final, entendimento também do STF manifestado no RE 79.601/Ministro Aliomar Baleeiro.

Em seguida passou a descrever a função de cada produto no processo produtivo (fls. 460/470) no mesmo teor da defesa inicial. Requer reforma da decisão reconhecendo que os produtos objeto da autuação se caracterizam como intermediários e assegurado o direito do crédito fiscal.

Requer reforma da decisão pelo Provimento do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS no parecer exarado às fls. 476 a 478, inicialmente ressalta que a súplica recursal cinge-se a repetição dos argumentos apresentados na defesa.

Ressalta que as questões relativas a inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária deve ser afastada face o disposto no art. 167, I do RPAF, falecendo competência ao CONSEF. Também que as infrações estão descritas com clareza, devidamente tipificadas, alicerçadas na legislação tributária conforme demonstrativos às fls. 19/20 e 21/25, atendendo aos requisitos do art. 39 do RPAF/BA, possibilitando o exercício da ampla defesa, legalidade e anterioridade fiscal.

Não acolhimento da arguição de nulidade da infração 1, visto que os demonstrativos (fls. 19, 20 e 89 a 215) demonstram analiticamente os cálculos e motivação da exigência do ICMS, com indicação das despesas aduaneiras e taxa cambial, consoante o disposto na legislação tributária.

Que inexistente quebra do princípio da anterioridade tributária, visto que o art. 17, VI da Lei 7.014/96 vigente até 30/03/10 já discriminava as despesas aduaneiras que integrava a base de cálculo do ICMS-Importação.

Quanto à infração 2, afirma que os elementos probatórios são constantes dos autos, cujos custos de produção variáveis foram apurados por meio de dados contábeis fornecidos pelo sujeito passivo, como definido no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (art. 17, §8º, II da Lei nº 7.014/96), ressaltando que o recorrente não contestou objetivamente os valores apurados pela fiscalização.

No que se refere às infrações 6 e 7, diz que apesar da irresignação quanto aos valores exigidos,

não foi apresentados dados concretos que possibilite alterar o levantamento fiscal, visto que as informações acerca do processo de industrialização demonstram que os produtos cujos créditos fiscais foram glosados se trata de materiais de uso e consumo, cuja limitação do uso de crédito é previsto no art. 33, I da LC 87/96, que prevê direito a partir de 01/01/20. Opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

A 1ª CJF converteu o processo em diligência (fl. 492) no sentido de que com relação à infração 2, fosse refeito o demonstrativo original (fls. 121/125), considerando como custo de produção, o apurado no mês anterior ao da transferência. E com relação às infrações 6 e 7, que fosse intimado a empresa para apresentar um fluxograma da unidade de produção PE3, acompanhado de um memorial descritivo no qual informasse quais as matérias primas que dão entrada ao processo (input); como se dá a reação dos produtos empregados no processo (sílicas) e os produtos resultantes da industrialização (output), elaborando um demonstrativo de débito por mês, apartado, relativo aos produtos SÍLICA GEL BRANCA 1 A 3 MM e AB3 SÍLICA E AB5 SÍLICA.

Em atendimento a diligência o autuante informa que:

- a) Com relação às infrações 6 e 7, constatou que com base no laudo do IPT, os produtos AB3 e AB5 sílica são aditivos aplicados ao produto final com finalidade de proteger da luz solar, configurando produto intermediário e fez a exclusão dos demonstrativos originais. Já a Sílica Gel Branca de 1 a 3 mm comporta-se como elemento filtrante, removendo impurezas das matérias primas e depois descartada, que entende ser material de uso/consumo, reduzindo o débito da infração 6 para R\$527.670,53 e da infração 7 para R\$340.415,31.
- b) Refez os cálculos do custo de transferência da infração 2, considerando o custo do mês anterior, tendo constatado que em alguns meses o custo do mês anterior foi maior do que o do mês da transferência, o que implicou no aumento do débito para R\$687.629,16.

Cientificado do resultado da diligência fiscal, o sujeito passivo se manifestou (fls. 529 a 537), ressaltando que com relação às infrações 6 e 7, o diligente promoveu a exclusão dos valores relativos a AB3 e AB5 Sílica.

Afirma que embora tenha segregado no levantamento fiscal os valores relativos à Sílica Gel Branca de 1 a 3 mm, manifestou que se configura como material de uso ou consumo. Entende que deve ser afastada a exigência relativa ao produto utilizado na etapa de purificação de monômeros (fl. 504), conforme laudo do IPT. Ressalta que a purificação dos monômeros tem como objetivo produzir polímeros com especificações exigidas pelo mercado, considerando produto intermediário e correta a utilização do crédito fiscal e não pagamento da diferença de alíquota.

Com relação à infração 2, apresentou quadro demonstrativo à fl. 532/533 no qual relacionou as notas fiscais que foram excluídas do levantamento fiscal.

De forma idêntica, apresentou outro quadro às fls. 533 a 536, no qual relaciona notas fiscais e valores que foram inseridas no levantamento fiscal, que não constavam no original, totalizando R\$134.780,56.

Quanto às notas fiscais em que houve majoração, em relação ao lançamento original, diz que não deve ser acolhida, observando o disposto no art. 142 do CTN.

Por fim requer a ratificação da exclusão dos produtos AB3 e AB5 Silica, bem como a exclusão do produto Sílica Gel Branca de 1 a 3mm, bem como excluído notas fiscais que não constou no levantamento original e rejeitado a majoração das demais notas fiscais.

O autuante prestou nova informação fiscal (fls. 540 a 541), dizendo que com relação as infrações 6 e 7, não se faz necessário fazer visita in loco a empresa, tendo em vista que possui formação em engenharia química e especialização em processo petroquímico e trabalhado na empresa Copene.



Afirma que o laudo do IPT foi encomendado pelo estabelecimento autuado e mantém o entendimento de que a Silica Gel Branca de 1 a 3mm comporta-se com um “elemento filtrante, removendo impurezas das matérias primas” que é descartada após determinado ciclo de operação.

Com relação a infração 2, afirma que a questão é apenas matemática, na medida que utilizou como referência o custo de produção do mês no levantamento fiscal, o que favorecia o estabelecimento autuado. E que ao cumprir a diligência fiscal, aplicando o custo de produção do mês anterior, determinadas notas fiscais contidas na base de dados foram excluídas (não configurou transferência inferior ao custo) e foram inseridas outras notas fiscais (custo < base de cálculo da transferência).

Diz que não concorda com a exclusão de valores que apenas beneficia o recorrente, cuja decisão do CONSEF pode ser com base no demonstrativo original.

Na assentada do julgamento em 27/08/15, o patrono do recorrente em memorial além de reiterar os argumentos do recurso interposto, acrescentou com relação às infrações:

1. Que em se tratando de operações de transferência de estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, não há incidência do ICMS, nos termos da Súmula 166 do STJ REsp 1125133/SP;
2. Foi mantida a glosa de crédito relativo a aquisições de bens do ativo imobilizado (envolvedoras de pallets) e equipamento ligada à atividade fim (analisador de imperfeições), consignados nas Notas Fiscais de números 183, 184 e 335.

A representante da PGE/PROFIS, após leitura do relatório e sustentação oral do patrono da recorrente, manifestou entendimento que de acordo com o resultado da diligência fiscal, os produtos sílica gel branca de 1 a 3mm se caracterizam como produtos intermediários.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto, conforme ressaltado no parecer PGE/PROFIS foram reapresentadas na sua quase totalidade os argumentos apresentados junto com a defesa inicial.

No que se refere à infração 1, o recorrente alega que a fiscalização alargou a base de cálculo do ICMS-Importação, ao fazer inclusão de despesas que não se classificam como aduaneiras, bem como ter utilizado taxa cambial que desconhece, cerceando o seu direito de defesa.

Verifico que na decisão proferida a JJF fundamentou que o art. 17, VI, da Lei nº 7.014/96, vigente a partir de 30/03/2010, dada pela Lei nº 11.899, com efeitos a partir de 31/03/10 indicava que a base de cálculo do ICMS no desembaraço aduaneiro de mercadoria importada é:

*VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:*

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;*
- b) o imposto sobre a importação;*
- c) o imposto sobre produtos industrializados;*
- d) o imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.*

E que a redação anterior dada pela Lei nº 8.542, com efeitos de 28/12/02 a 30/03/10 estabelecia:

*"e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras."*

Pela análise do demonstrativo das fls. 19 e 20, verifica-se que foram relacionados despesas com: “ARMAZ/CAPAT”, “PIS/COFINS”, “TX SISCOM” e “MULTA”, conforme documentos às fls. 89 a 215.

Logo, como se trata de fatos geradores ocorridos no período de janeiro/09 a dezembro/10, tanto a redação anterior como a posterior a 30/03/10, estabelece que os impostos, taxas, contribuições e despesas debitadas ao adquirente integram a base de cálculo do ICMS-Importação.

Quanto à utilização da taxa cambial, que o recorrente indicou aplicação de variação cambial que é vedado “pelo inciso II, art. 18 do RICMS/96”, constato que este dispositivo foi revogado pelo Decreto nº 11.167, com efeitos a partir de 09/08/08. Tudo indica que o recorrente quis dizer o art. 18, II da Lei 7.014/96. Observo que o inciso I, do citado dispositivo legal, estabelece que sempre que o valor da operação ou da prestação estiver expresso em moeda estrangeira, “será feita sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador”. E o inciso II do mesmo artigo, determina que *“na hipótese de importação, o preço expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto sobre a importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação cambial até o pagamento efetivo do preço”*.

Pelo exposto, constato que os valores computados na base de cálculo apurada do ICMS-Importação foi feita em conformidade com a legislação tributária e o sujeito passivo sendo detentor dos documentos fiscais relativo à importação, não efetuou juntada de qualquer prova de forma objetiva que comprove ter sido utilizado indevidamente valores que entraram na composição da base de cálculo ou incorreção da taxa cambial.

Ressalto, ainda, que os Convênios ICMS 07/05 e 83/05 foram revogados e não se aplica aos fatos geradores objeto da autuação relativo ao período de 01/01/09 a 31/12/10, bem como a decisão do REsp 776.694 do STF citada é do ano de 1981, quando da vigência do ICM, cuja matriz foi substancialmente modificada com a promulgação da CF 88 e instituição do ICMS.

E ainda que a decisão citada não possui efeito vinculante aos atos administrativos da administração pública estadual.

No que se refere à alegação de infringência ao princípio da anterioridade, ressalto que conforme aduzido no parecer proferido pela PGE/PROFIS, o art. 17, VI da Lei 7.014/96 já determinava as despesas que integravam a base de cálculo do ICMS nas operações de importações e o aperfeiçoamento da redação do mencionado inciso não implica em regra nova que se aplicasse o princípio da anterioridade.

Pelo exposto, considero correta a decisão em relação à Procedência da infração 1.

Quanto à infração 2, o sujeito passivo alega que a fiscalização utilizou como parâmetro de custo os valores indicados no seu sistema SAP, mas o mesmo não reflete o custo de produção de cada período; não ter observado se as operações contempladas com benefício fiscal e que foram comparados os custos de produção do mês, com o da operação de transferência.

Na decisão proferida foi fundamentado que os demonstrativos foram elaborados com base nos dados fornecidos pela empresa e que não foi comprovado qualquer benefício fiscal aplicável.

Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que quanto à base de cálculo e benefício fiscal que foi alegado na defesa (fl. 260), foi esclarecido na informação fiscal (fl. 302) que os demonstrativos de fls. 21 a 25 indicam os elementos do custo de produção nas operações de transferências (MP, MS, ACOND e MOD), de acordo com o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96 e planilha fornecida pela empresa (CD à fl. 220), conforme resumo nas planilhas às fls. 218 e 219, tendo o sujeito passivo após a cientificação da informação fiscal apenas reiterado os argumentos da defesa (fl. 377).

Pelo exposto, constato que nas planilhas das fls. 21 a 25 a fiscalização indicou as quantidades produzidas, preço unitário, custo com integração do ICMS, que comparado ao valor indicado nas notas fiscais de transferências, comprovam a acusação de transferência interestadual de produtos,

com preço inferior ao custo de produção.

Entendo que com relação à alegação de que os valores informados pelo seu sistema SAP não refletem a composição de custo por produto, caberia à empresa comprovar, mesmo que de forma exemplificativa, quais os valores corretos que compõem o custo unitário dos produtos, até mesmo para se fosse o caso justificar a realização de uma diligência fiscal. Como foi apresentado na defesa e no recurso interposto apenas a indicação do custo unitário de um produto, sem identificar os seus componentes de custo, configura meramente em negativa do cometimento da infração, o que a luz do disposto no art. 143 do RPAF/99, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Da mesma forma, com relação à alegação de possibilidade das operações objeto da autuação estarem contempladas com benefícios fiscais (diferimento e outras desonerações), entendo que também caberia ao recorrente demonstrar quais produtos relacionados pela fiscalização, que estariam contemplados, para que pudesse sanear o lançamento, adequando ao que determina a legislação tributária. Ressalte-se que na decisão a JJF fundamentou que *“o próprio contribuinte a tributou, porém em valor menor que o legalmente previsto. Logo, não se trata de diferimento ou isenção”*. Por isso, não deve ser acolhida tal alegação.

No que se refere ao argumento de que não há incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, com base na Súmula 166 do STJ, observo que em primeiro lugar, a empresa ao contrário do que argumenta, nas operações em questão, destacou o imposto nas notas fiscais correspondentes; também, a mencionada Súmula foi editada antes da promulgação da Lei Complementar 87/96, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do imposto em enfoque e prevê no seu art. 13, § 4º, critérios de determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e o inciso I do art. 12 da citada LC 87/96 estabelece que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.

Convém ressaltar ainda que uma das duas Turmas componentes da Primeira Seção, do STJ decidiu pela aplicação do disposto no art. 13, § 4º, da LC 87/96, o que demonstra haver posicionamentos diferentes de interpretação da norma quanto a incidência do ICMS nas operações de transferências de mercadorias, por parte daquele Tribunal Superior.

Por fim, com relação à alegação de que foi comparado o custo de produção do mês, com os das operações de transferências do próprio mês. Observo que, embora o art. 56, IV, “b” do RICMS/97 (vigente à época dos fatos geradores) estabelecesse que na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular a base de cálculo era “o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento”, em diversas decisões proferidas por este Conselho de Fazenda, foi firmado o entendimento de que deva ser considerado o custo de produção do mês anterior, visto que o custo da mercadoria produzida é apurada após o fim do mês.

Assim sendo, esta 1ª CJF converteu o processo em diligência (fl. 492) na qual foi feito o demonstrativo original (fls. 121/125), considerando o custo de produção apurado no mês anterior ao da transferência, o que implicou no aumento do débito de R\$252.913,53 para R\$687.629,16.

Na manifestação acerca da diligência fiscal, o sujeito passivo apresentou quadro demonstrativo às fls. 532/536 indicando as notas fiscais que foram excluídas e incluídas do levantamento fiscal.

Pelo exposto, restou comprovado que com os ajustes procedidos, tomando como base o custo de produção do mês anterior, ocorreu agravamento da infração em alguns meses, inclusive com inserção de exigência de valores em meses que não constam no levantamento fiscal original.

Considerando que o art. 156 do RPAF/BA estabelece que, ocorrendo agravamento da infração, o órgão julgador deve representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, tomo como base o demonstrativo original às fls. 21 a 25 e confrontado com o demonstrativo refeito na diligência fiscal (fls. 507 a 513) e faço a exclusão dos valores relativos às operações de transferências consignadas nas notas fiscais relacionadas pelo sujeito passivo, que não constaram no demonstrativo original (fls. 533 a 536).

Com os ajustes procedidos, o débito fiscal original fica reduzido de R\$252.913,53 para R\$243.711,17 conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Valor autuado	Apurado/diligência	Fl.	Valor apurado (1)	Fl.	Julgado R\$
31/01/09	09/02/09	58.407,88	264.371,42	508	179.203,28	533	58.407,88
28/02/09	09/03/09	112.872,32	148.560,79	509	142.315,79	534	112.872,32
31/03/09	09/04/09	7.452,35	38.030,25	510	17.946,13	534	7.452,35
30/04/09	09/05/09	8.294,79	13.126,98	510	9.924,61	535	8.294,79
31/05/09	09/06/09	3.229,69	8.173,65	510	4.737,19	535	3.229,69
30/06/09	09/07/09	7.624,27	8.649,91	510	7.623,93	535	7.623,93
31/07/09	09/08/09	65,27	65,27	510	65,27	535	65,27
31/08/09	09/09/09	2.330,03	2.330,03	510	2.330,03	535	2.330,03
30/09/09	09/10/09	0,00	1.498,43	510	0,00	535	0,00
30/11/09	09/12/09	1.941,37	1.723,49	511	1.723,49	535	1.723,49
31/12/09	09/01/10	366,45	366,45	511	366,45	535	366,45
31/01/10	09/02/10	575,69	575,69	512	575,69	535	575,69
28/02/10	09/03/10	1.735,15	0,00	512	0,00	535	0,00
31/03/10	09/04/10	944,22	575,69	512	575,69	535	575,69
30/04/10	09/05/10	23.213,05	167.512,25	512	167.150,19	535	23.213,05
31/05/10	09/06/10	4.345,95	2.589,39	512	2.530,54	535	2.530,54
30/06/10	09/07/10	7.255,43	7.885,46	512	7.542,80	535	7.255,43
31/07/10	09/08/10	5.179,83	4.172,36	512	4.172,36	535	4.172,36
31/08/10	09/09/10	3.851,96	1.070,82	512	0,00	535	0,00
30/09/10	09/10/10	2.747,16	14.621,11	513	3.208,52	535	2.747,16
31/10/10	09/11/10	220,13	1.647,87	513	801,72	536	220,13
30/11/10	09/12/10	260,54	81,84	513	54,91	536	54,91
Total		252.913,53	687.629,15		552.848,61		243.711,17

Obs. 1 - Com exclusão das notas fiscais não incluídas no levantamento fiscal original (fls. 21 a 25)

Entretanto, conforme disposto no art. 156 do RPAF/99, tendo ocorrido o agravamento do valor exigido na infração 2, represento a autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal para cobrança da diferença apurada de R\$443.917,98 (R\$687.629,15 - R\$243.711,17), observando o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Fica reformada a Decisão pelo julgamento de Procedente para Procedente em Parte a infração 2.

No tocante à infração 3, julgada Procedente em Parte, o recorrente alega que os itens não acatados, estão vinculados a projetos de remodelamento de sistemas, reposição de peças e reparação civil de instalações, que entende se caracterizar como ativo imobilizado (art. 93, V, "a" do RICMS/97).

Verifico que conforme fundamentado na decisão proferida pela 2ª JJF, as planilhas juntadas pela fiscalização às fls. 26 a 33 relacionam: macacão, luva segurança, protetor auricular, fita reflexiva, vaselina, silicone, líquido de limpeza, endurecedor, massa moldável, fita isolante, fita teflon, limpa contato elétrico, adesivo vedante, adesivo epóxi, anticorrosivo, material de manutenção, graxa, tinta, óleo lubrificante, óleo desengripante, óleo superpenetração, tecido, lençol, encerado vinilona, fita crepe, fita adesiva, cadeado, chapa madeirit, telha, rolamentos, pneus com câmaras, paquímetro, chave storz, lubrificador, materiais de uso médico, entre outros.

Pelo exposto, conforme fundamentado na decisão da primeira instância, mesmo que sua aplicação esteja vinculado a projetos de ampliação, renovação do parque fabril e paradas programadas, configuram utilização de materiais de uso ou consumo e não de bens destinados ao ativo

imobilizado como entende o recorrente, cuja utilização do crédito fiscal é vedada, consoante disposto no art. 33, I, da LC 87/96 (art. 93, V, “b” do RICMS/97), que prevê o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2020.

No que se refere ao argumento apresentado no momento da sustentação oral de que foi mantida a glosa de crédito relativo a aquisições de bens do ativo imobilizado (envolvedoras de pallets e analisador de imperfeições), consignados nas Notas Fiscais de números 183, 184 e 335, observo que o demonstrativo original indica aquisições de produtos destinados à:

- a) Fls. 26 - Notas Fiscais nºs 183 e 184 - “MATERIAL MANUT/CONST.ÁREOA PREDIAL/IND”;
- b) Fls. 27 - Nota Fiscal nº 335 - “ARMÁRIO 2300X700X600MM ROUPAS NOMES”.

Como não foi juntado cópia das notas fiscais pertinentes, a exemplo do que foi apreciado anteriormente, as notas fiscais 183 e 184 se referem a materiais empregados na construção da envolvente de pallets e não configura bem de ativo imobilizado e sim materiais destinados a uso ou consumo ou de bens de acessão física, que não ensejam crédito fiscal.

Da mesma forma, a Nota Fiscal nº 335 denota aquisição de armário de roupa e não de equipamento analisador de imperfeições.

Ressalte-se que estas operações envolvem valores pouco relevantes se levado em consideração ao valor total da infração, motivo pelo qual, entendo que não deva ser realizada diligência fiscal para apurar a verdade material dos fatos, mesmo porque se trata de provas de posse do estabelecimento autuado. Por isso, não acolho tais argumentos.

Assim sendo, está correta a decisão da 2ª JJF com relação à infração 3, que fica mantida.

No que se refere à infração 4, o sujeito passivo argumenta que:

- a) A legislação interna está em descompasso com o disposto no art. 20 da LC nº 87/96, quando limita o direito ao crédito sobre o serviço de transporte cujo ônus foi suportado (devolução de mercadorias), cuja decisão proferida contraria o princípio da não cumulatividade do ICMS;
- b) A acusação fiscal e Acórdão, não identifica as operações não tributadas, inviabilizando o seu direito de defesa;
- c) O transportador Mercosul Line Navegação e Logística Ltda. é cadastrado como contribuinte do Estado da Bahia, cuja glosa de R\$13.810,89 (fl. 455) é indevida, não justificando o fundamento da decisão de que é indiferente sua inscrição no Estado da Bahia.

Quanto ao primeiro argumento, observo que os artigos 19 e 20 da LC 87/96 estabelecem regras gerais para compensação do ICMS em obediência ao princípio da não cumulatividade, entretanto como o ICMS é um imposto de competência dos Estados, cada legislação estadual possui regras específicas com relação à contratação da prestação de serviços de transporte e utilização de créditos pertinentes à tributação da operação com mercadorias, inclusive com relação à condição de remetente ou destinatário.

Na situação presente a descrição da infração indica que foi utilizado crédito de ICMS relativo à contratação de prestação de transporte interestadual, condição CIF, “*iniciado em outra unidade da Federação*”, infringindo os artigos 93 e 646, IV do RICMS/97.

Conforme fundamentado na decisão ora recorrida, na operação com cláusula a preço CIF, estão incluídas no *preço da mercadoria as despesas de frete*. Logo, caso o transportador dê início a prestação do serviço de transporte no Estado da Bahia, recolhe o ICMS relativo à prestação do serviço de transporte destacado no Conhecimento de Transporte e como o valor do frete está incluso no valor da mercadoria, o Estado obtém uma receita do imposto da transportadora e outra relativa ao valor do frete contido no valor da mercadoria. Por isso, a legislação tributária autoriza

a utilização do crédito relativo ao frete (art. 95 do RICMS/97), para evitar que o Estado aufera duas receitas relativas à prestação do serviço de transporte.

No caso concreto, tendo a empresa contratado serviço de transporte iniciado em outro Estado, o valor do ICMS destacado no Conhecimento de Transporte foi recolhido ao Estado onde teve início a operação e tendo o valor do ICMS relativo ao frete sido incluído no valor da mercadoria, o Estado da Bahia não pode suportar o crédito fiscal relativo à prestação do serviço de transporte, tendo em vista que não auferiu a receita do imposto relativo ao frete. Logo, neste caso não faz jus ao direito do crédito fiscal.

No tocante ao argumento de que as operações de transporte não foram identificadas e que inviabiliza o seu direito de defesa, verifico que os demonstrativos juntados pela fiscalização às fls. 34 e 35 identificam o número dos Conhecimentos de Transportes, CNPJ, data de emissão e valores creditados nos livros fiscais do estabelecimento autuado. Logo, em se tratando de documentos de posse da empresa que foram devidamente escriturados na sua escrita fiscal e contábil, não há qualquer impossibilidade de exercício do direito de defesa.

No que concerne ao argumento de que a Mercosul Line Navegação e Logística Ltda. está cadastrado como contribuinte no Estado da Bahia (fl. 275) e que não se justifica o fundamento da decisão de que é indiferente sua inscrição no Estado da Bahia, entendo que esta apreciação precede dos fundamentos anteriores de que o frete foi iniciado em outro Estado e mesmo que tenha inscrição no Estado da Bahia, é correta a glosa do crédito de R\$13.810,89 (fl. 455), tendo em vista que o imposto relativo ao frete não foi recolhido para este Estado.

Neste caso, diante da acusação, informação fiscal após a defesa, manifestação e decisão da 2ª JF, caberia ao recorrente apresentar os Conhecimentos de Transportes pertinentes, para comprovar que a operação de serviço de transporte teve início neste Estado e que o ICMS relativo ao frete foi recolhido para a Fazenda Pública deste Estado, o que asseguraria o direito de utilização do crédito fiscal correspondente, caso comprovado, também que o valor do frete estava incluso no valor da mercadoria, condição que é estabelecido na operação cláusula CIF.

Esclarece-se ainda que, embora esta informação seja extraprocessual, em consulta ao Sistema de Informação do Contribuinte (INC), contido no banco de dados da SEFAZ/BA, não consta nenhum recolhimento por parte da empresa Mercosul para o mês de abril/10. Logo, pode se inferir que os CTC 4727 e 4728 relacionados nos demonstrativos elaborados pela fiscalização (fl. 35) e pela empresa (fl. 455), foram emitidos em outros Estados onde tivera início a prestação do serviço de transporte, cujo ICMS foi recolhido para outro Estado.

Como nada foi provado, considero correta a decisão ora recorrida, ficando mantida a Procedência da infração 4.

As infrações 6 e 7 se referem a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e diferença entre as alíquotas interna e interestadual relativo a aquisições de material destinado a uso e consumo.

Em linhas gerais a empresa alegou que se trata de aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo, tese que não foi acolhida na decisão ora recorrida pela Procedência Parcial da infração 6, reconhecendo o crédito relativo a GLP.

Verifico que conforme descritivo da função dos produtos no processo produtivo (fls. 456/470) e fundamentação contida no voto proferido pela 2ª JF, os produtos:

1. NALCO; KURIZET, DEARBORN, AQUATEC – são utilizados no tratamento de água de refrigeração, enquadrados como inibidores de corrosão, dispersantes ou anti-incrustantes e biocidas, que servem apenas para conservar os equipamentos expostos à água de refrigeração;
2. rolamento, gaxetas, selo mecânicos, elementos filtrantes, telas, sílica gel branca 1 a 3 mm; AB3

sílica - as sílicas são utilizadas como elementos filtrantes para remover as impurezas das matérias-primas e são descartadas após um certo ciclo de operações. As peças de reposição de equipamentos se desgastam ao longo do processo produtivo;

3. óleo lubrificante, fluídos refrigerantes/térmico, tais como gás freon e dowthem, etc – são produtos utilizados na lubrificação/refrigeração de equipamentos.

Pelo exposto, conforme apreciado na Decisão ora recorrida, não se trata de aquisições de produtos intermediários que são “consumidos” pelo estabelecimento industrial exigindo renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo e sim de materiais de uso ou consumo utilizados no tratamento de água de refrigeração com finalidade de proteção dos ativos; elementos filtrantes utilizados para remover impurezas que são descartados após ciclos de operações; peças de reposição de equipamentos e produtos utilizados na lubrificação (selagem) de equipamentos.

Por fim com relação aos produtos AB3 e AB5 sílica e sílica gel branca de 1 a 3mm, esta Câmara determinou a realização de diligência fiscal (fl. 492) no sentido de que fosse intimado a empresa a apresentar um fluxograma de produção e memorial descritivo do emprego destas mercadorias.

Na informação fiscal prestada (fls. 496/497) o autuante afirmou que com base no laudo do IPT, os produtos AB3 e AB5 sílica são aditivos aplicados ao produto final com finalidade de proteger da luz solar, configurando produto intermediário e fez a exclusão dos valores correspondente, o que implicou na redução do débito da infração 6 para R\$527.670,53 e da infração 7 para R\$340.415,31.

Quanto ao produto sílica gel branca de 1 a 3 mm, afirmou que “*comporta se como elemento filtrante, removendo impurezas das matérias primas e sendo descartada após um determinado ciclo de operação*”. Não fez a exclusão por entender ser material de uso/consumo (fl. 496).

O sujeito passivo contestou a não exclusão dos valores relativos à sílica gel branca de 1 a 3 mm, afirmando que o produto é utilizado na etapa de purificação de monômeros, conforme laudo do IPT, objetivando produzir polímeros com especificações exigidas pelo mercado.

O autuante contestou afirmando que não fez visita *in loco* a empresa, em razão de possuir formação em engenharia química, especialização em processo petroquímico, ter trabalhado na empresa Copene e que o produto é um elemento filtrante removedor de impureza (uso/consumo).

Pela análise do laudo do IPT juntado pelo autuante (fls. 498 a 506), o item 7.1.4 (fl. 504/505) descreve a etapa em que é utilizada a sílica gel branca de 1 a 3mm, que de forma resumida informa que na produção de polietileno linear, as matérias primas e materiais utilizados são purificadas e introduzindo no reator junto com catalisadores.

Após a reação o polímero passa por uma etapa de separação, para separação e recuperação do solvente e do gás não reagido, passando por uma extrusora na qual recebe aditivo e é conformado na forma de pellets que são submetidos à limpeza, embalados e comercializados.

A figura 7.13 (fl. 505) do diagrama o processo de polimerização do polietileno linear, sendo descrito que na etapa de purificação das matérias primas e comonômeros (etileno, buteno, octeno, catalisadores) é empregado a sílica gel branca de 1 a 3mm, para eliminar contaminantes que “envenenam” os catalisadores, reduzindo a sua atividade:

*As torres de purificação possuem leitos adsorventes a base de sílica gel branca, também denominada de sílica sintética, que retém as impurezas presentes nos materiais. A sílica é utilizada para a purificação dos reagentes de modo a se remover, por mecanismo de adsorção, espécies químicas indesejadas que podem reagir com os catalisadores promovendo a desativação dos mesmos. À medida que o processo ocorre, os leitos adsorventes atingem um ponto de saturação no qual é perdida a eficiência na remoção desses venenos catalíticos.*

Pelo exposto, verifico que a infração 6 acusa utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisição de material de uso/consumo (art. 93, V, “b” do RICMS/97) e em consequência do ICMS da

diferença de alíquota (infração 7).

Por sua vez, o art. 93, I, “b” estabelece que constitui crédito fiscal para compensação nas operações subsequentes, combinado com o §1º, I, “b” do RICMS/97, que:

*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; e*

Neste caso específico, em que pese o conhecimento demonstrado pelo autuante, não foi contestado de forma objetiva a função do produto sílica gel de 1 a 3mm no processo produtivo.

Entendo que pelo fluxograma de produção e laudo juntado ao processo, esse produto está vinculado ao processo de industrialização e é “consumido” no processo produtivo, atendendo o disposto no art. 93, I, ‘b’ e parágrafo 1º, “b” do RICMS/97.

Considero que o consumo ocorre a partir do momento que a sílica adsorve as impurezas das matérias primas empregado no processo (evitando contaminação dos catalisadores) até atingir um ponto de saturação que elimina a eficiência de remoção das impurezas (função).

Assim sendo, acato o demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 507 a 522) no qual foi excluído os valores relativos aos produtos AB3 e AB5 sílica, que são aditivos aplicados ao produto final com finalidade de protegê-lo da luz solar (integra o produto) e faço a exclusão dos valores relativos a sílica gel branca de 1 a 3mm (consumida no processo de industrialização), conforme demonstrativos apartados juntados às fls. 523/524.

Com os ajustes procedidos, o débito da infração 6 fica reduzido de R\$613.941,15 para R\$279.931,29 e a infração 7 de R\$454.941,15 para R\$334.463,28, conforme demonstrativo abaixo:

		Infração 6 - Com exclusão de Sílica de 1/3mm			Infração 7 - Com exclusão de Sílica de 1/3mm			
Data Ocorr	Data Vencido	Diligência	Sílica/1a3mm	Julgado R\$	Diligência	Sílica/1a3mm	Julgado R\$	Fl.
31/01/09	09/02/09	1.139,92	1.086,40	53,52	1.552,00	1.552,00	0,00	523
31/03/09	09/04/09	15.780,87		15.780,87	22.544,10		22.544,10	
30/04/09	09/05/09	16.273,23		16.273,23	22.205,84		22.205,84	
31/05/09	09/06/09	11.399,82		11.399,82	15.182,49		15.182,49	
30/06/09	09/07/09	7.782,34		7.782,34	11.117,63		11.117,63	
31/07/09	09/08/09	51.914,37	51.914,37	0,00	0,00	0,00	0,00	523
31/08/09	09/09/09	22.852,21		22.852,21	16.037,39		16.037,39	
30/09/09	09/10/09	8.343,54		8.343,54	11.919,33		11.919,33	
31/10/09	09/11/09	26.336,01	24.178,31	2.157,70	406,76	0,00	406,76	523
30/11/09	09/12/09	3.531,30		3.531,30	5.044,71		5.044,71	
31/12/09	09/01/10	21.809,66		21.809,66	31.156,66		31.156,66	
31/01/10	09/02/10	32.571,53	24.075,46	8.496,07	12.136,96	0,00	12.136,96	524
28/02/10	09/03/10	11.109,17	3.004,73	8.104,44	15.420,77	4.292,48	11.128,29	524
31/03/10	09/04/10	62.427,20	50.408,95	12.018,25	17.168,93	0,00	17.168,93	524
30/04/10	09/05/10	17.478,51	107,55	17.370,96	24.400,02	107,55	24.292,47	524



31/05/10	09/06/10	11.207,15		11.207,15	16.010,22		16.010,22	524
30/06/10	09/07/10	11.334,49		11.334,49	15.748,10		15.748,10	524
31/07/10	09/08/10	48.876,48	24.426,26	24.450,22	23.420,53	0,00	23.420,53	524
31/08/10	09/09/10	38.974,15	21.804,10	17.170,05	24.528,64	0,00	24.528,64	524
30/09/10	09/10/10	33.794,15	23.610,66	10.183,49	13.679,16	0,00	13.679,16	524
31/10/10	09/11/10	2.193,86		2.193,86	2.747,85	0,00	2.747,85	524
30/11/10	09/12/10	34.853,53	23.007,54	11.845,99	14.075,04		14.075,04	524
31/12/10	09/01/11	35.572,13		35.572,13	23.912,18		23.912,18	524
Total		527.555,62	247.624,33	279.931,29	340.415,31	5.952,03	334.463,28	

Portanto, fica reformada a decisão pela Procedência Parcial das infrações 6 e 7.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com redução do débito relativo às infrações 2, 6 e 7, mantendo inalterada as infrações 1 e 4.

#### VOTO DIVERGENTE (Quanto às infrações 2, 6 e 7)

Quanto às infrações 2, 6 e 7, mais uma vez, em que pese o brilhantismo o Ilustre Relator, peço vênia para discordar do seu entendimento, pois, ao meu ver, não está em consonância com ordenamento jurídico vigente e com o posicionamento atual da jurisprudência dos Tribunais Pátrios.

No referente à infração 02, discordo do seu entendimento quanto à incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

A circulação de mercadoria tributável pelo ICMS é a circulação jurídica e não a simplesmente física, interessa a saída em razão da venda e que implica, necessariamente, na transferência de propriedade do bem. Este elemento compõe a hipótese de incidência tributária do ICMS, de modo que a mera circulação física, que não apresenta tal elemento, não constitui fato gerador do ICMS, está fora do âmbito de incidência do imposto.

A circulação física da mercadoria, como ocorre no caso de uma transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, está fora do âmbito de incidência deste tributo. Não é fato gerador do ICMS.

Nesse sentido, a doutrina do professor Roque Carrazza:

*“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular a sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.*

**É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há de se falar em tributação por meio do ICMS.**

(...)

*O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais”.*

(ICMS, 10ª ed. Ed. Malheiros, p. 36/37) (grifamos)

Tal entendimento resta totalmente pacificado no âmbito dos Tribunais Superiores, STF e STJ, tendo este já editado uma Súmula a respeito:

**Súmula 166:** NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DEMERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.

A súmula 166 do STJ, que foi editada em 1996, continua sendo aplicada até hoje e foi, mais uma vez, confirmada no julgamento do REsp 1125133/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, em 2010:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.** ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

**1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.** (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

**4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.**

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art.

543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010) (grifamos)

Assim, desde 1996 até hoje o entendimento do STJ é pacífico pela não incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, como se pode perceber da recente decisão, proferida em Junho/2012:

TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, SEM TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE.

**NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. SÚMULA 166/STJ. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.125.133/SP, MIN. LUIZ FUX, DJE DE 10/09/2010, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSES PRECEDENTES (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.**

AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(AgRg no REsp 1271520/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 14/06/2012) (grifamos)

**TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA - VALOR ADICIONADO - NÃO-OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.**

1. O cálculo do valor adicionado de participação do Município no produto da arrecadação do ICMS inclui o valor das mercadorias saídas – acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; sendo que as operações imunes do ICMS, entre as quais se inserem as que destinem energia elétrica a outros Estados da Federação (artigo 155, § 2º, X, "b", da CF/88), são computadas, para cálculo do valor adicionado em tela.

2. Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não configura operação tributável pelo ICMS, cujo fato impositivo demanda a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro.

Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EREsp 933.890/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2007, DJ 07/02/2008, p. 1) (grifamos)

Por sua vez, o entendimento do STF também resta pacificado no mesmo sentido. Veja-se decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Setembro/2012:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. 1. **O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, NÃO CARACTERIZA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES.** 2. CONTROVÉRSIA SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR ADICIONADO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL (LEI COMPLEMENTAR N. 63/1990). OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 466526 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 18/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-195 DIVULG 03-10-2012 PUBLIC 04-10-2012) (grifamos)

Ora, não se pode fechar os olhos para um entendimento pacificado há muito tempo pelos Tribunais Superiores. As decisões judiciais proferidas pelas mais altas Cortes de Justiça do nosso país não são mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF analise especificamente a legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Frise-se, ainda, que a exigência de ICMS sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo titular acarretará, sem sombra de dúvidas, sérios prejuízos ao Erário Estadual em virtude da sucumbência judicial, haja vista a matéria resta pacificada em sentido contrário nos Tribunais Superiores.

Ante o exposto, divirjo do Relator para declarar não incidência do ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, e, por conseguinte, a improcedência da infração 02.

No referente às infrações 06 e 07, observo que o cerne da questão se limita a classificar as mercadorias adquiridas pela Recorrente em insumos ou bens destinados a uso e consumo, pois, a exigência do diferencial de alíquota prevista na legislação não é devida no caso das mercadorias adquiridas serem aplicadas como insumos das atividades do contribuinte (art. 3º, §1º, I, da Lei nº

7.014/96, art. 5º, I, e art. 7º, I, do RICMS/97), bem como é reconhecido o direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição de insumos.

Neste ponto, discordo do entendimento do Ilustre Relator, porque entendo que a exigência de que os produtos sejam “*consumidos ao final de cada processo produtivo*” ou que “*se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção*” para que sejam classificados como insumos, decorrem de uma interpretação da lei antiga e ultrapassada.

Frise-se que o Convenio 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.** (grifamos)

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 imediata 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) (grifamos)

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 vinculação 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 incontroverso, 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 arestos 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”.

No caso em análise, todas as mercadorias referentes às infrações 06 e 07, “AB3-Silica, óleo lubrificação, compressores LP-15, óleo de selagem agitadores LP-18, sílica gel branca 1 a 3mm, óleo sonneborn, hipoclorito de sódio, freon 22 compressor, produto multifuncional, inibidor corrosão Trasar 3DT, dispersante inorgânico Trasar e Nalco, biodispersante orgânico Nalperse, biocida não oxidante, polímero dispersante inorgânico, algicida Nalco, inibidor corrosão Nalco, ventosa windmoller, e esfera Rolam, junta vedação, tê, flange, cabo com conector, curva, perfil, bomba, etc., dos quais a “Sílica Gel Branca 1 a 3 MM”, “Óleo Lubrificante Compressores LP-15” e “AB3-Silica”, estão relacionadas com a atividade fim da Recorrente e, portanto, devem ser reconhecidas como insumos.

Destarte, voto pela Improcedência das infrações 06, 07.

#### **VOTO EM SEPARADO (Quanto a fundamentação da infração 4)**

Referente à infração 04, em que pese o brilhantismo do voto do Ilustre Relator, peço vênias para discordar da sua fundamentação, pois, ao meu ver, conforme restou decidido no Acórdão CJF Nº 0196-11/15, a interpretação conferida não encontra respaldo nos dispositivos do RICMS e representa uma interpretação às avessas do princípio da não cumulatividade do ICMS, interpretando o mesmo sob o prisma de quem recebe o imposto, enquanto que todo o ordenamento jurídico determina que a não cumulatividade deve levar em consideração aquele quem paga o ICMS, para evitar que o contribuinte recolha imposto cumulativamente.

Note-se que o direito ao crédito do ICMS nesses casos se encontra previsto expressamente no art. 95, I, “c”, do RICMS/97, vigente à época, segundo o qual, nas vendas a preço CIF, o ICMS incidente sobre o serviço de transporte constitui crédito do estabelecimento vendedor, *in verbis*:

*Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:*

*I - tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado:*

**a)** *por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente, se for contribuinte do imposto, vedada a sua utilização, como crédito fiscal, por parte do destinatário; (grifamos)*

Ressalte-se que o referido dispositivo não traz qualquer ressalva quanto a qual o Estado foi recolhido o ICMS incidente sobre o serviço de transporte, pois, a interpretação é feita a partir de quem paga o imposto, e não a partir de quem o recebe, em consonância com o quanto prescrito nos arts. 155, II, §2º, I, da Constituição Federal, e art. 114 do RICMS, os quais tratam da não cumulatividade do ICMS e determinam que deverá ser compensado o imposto devido com aquele cobrado nas etapas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado da Federação, veja-se:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

*I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*Art. 114. O ICMS é não-cumulativo, devendo-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizadas pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados, de modo que o valor a recolher resulte da diferença, a mais, entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e às prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento e o crédito relativo às mercadorias adquiridas e aos serviços tomados, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime adotado.*

Diante do disposto no RICMS, conclui-se que o contribuinte de ICMS que vende mercadorias a preço CIF, ou seja, que embute no preço o custo com o serviço de transporte da mercadoria até o seu destinatário final, tem direito ao crédito do ICMS incidente sobre os serviços de transporte desta mercadoria do seu estabelecimento até o estabelecimento do adquirente da mercadoria.

A lógica de tal sistemática é a de que o contribuinte já recolheu o ICMS sobre o serviço de transporte, pois este valor fez parte do preço da mercadoria (preço CIF), tendo portanto, o direito de abater o imposto recolhido pelas transportadoras. Sendo assim, não importa se o ICMS incidente sobre o serviço de transporte foi recolhido ao Estado de São Paulo, e não ao Estado da Bahia, o que importa é que o contribuinte remetente já recolheu o ICMS sobre tais serviços quando incluiu o frete no preço da mercadoria vendida.

Negar-se o direito ao creditamento sob o argumento de que o ICMS incidente sobre o serviço de transporte foi recolhido a outro Estado, e não ao Estado da Bahia, significa tributar tal serviço de forma cumulativa.

É fato que o ICMS incidente sobre o serviço de transporte iniciado em outro Estado da Federação não pertence ao Estado da Bahia, devendo ser recolhido ao Estado onde se iniciou a prestação do serviço. Contudo, isso não implica dizer que o contribuinte que pagou, ao Estado da Bahia, o ICMS sobre venda a preço CIF, não pode se creditar do imposto incidente sobre todo o frete da mercadoria até o seu destino final porque parte dele se iniciou em outro Estado, sob pena de se estar conferindo a tal contribuinte cobrança cumulativa do ICMS sobre um serviço que sequer foi prestado no território baiano.

No presente caso, os fatos geradores decorrem de devoluções de mercadorias, devolução das mercadorias outrora enviadas pelo estabelecimento autuado, sob a cláusula CIF, portanto, o recorrente já havia se creditado do ICMS sobre o frete quando da remessa da operação, conforme as regras expostas acima.

Deste modo, conforme a decisão de primeira instância observou, o contribuinte não poderia ter se creditado do ICMS sobre o frete na devolução, sob pena de duplicidade deste crédito fiscal, cujo crédito sobre o frete no CTIRC, sob cláusula CIF, relativo à operação de devolução, é de direito do remetente que está a devolver a mercadoria.

Ante o exposto, concluo pela Procedência da infração 04 com base no quanto decidido pela Decisão recorrida, e divirjo da fundamentação exposta Ilustre Relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso

Voluntário apresentado quanto as infrações 2, 6 e 7 e unânime quanto as infrações 1 e 4 e modificar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281076.0025/13-3**, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.285.772,41** acrescido das multas de 60% sobre R\$1.193.756,26; 70% sobre R\$70.678,04 e 100% sobre R\$16.192,79, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “b” e “f”; III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 2, 6 e 7) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE (Quanto às infrações 2, 6 e 7) – Rodrigo Lauande Pimentel, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

VOTO EM SEPARADO (Quanto a fundamentação inf. 4) – Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO EM SEPARADO (qtº a fundamentação inf.4/DISCORDANTE)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR