

**PROCESSO** - A. I. Nº 207090.0004/13-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BASF S.A.  
**RECORRIDOS** - BASF S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0145-02/14  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 26/11/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0328-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **h)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. HCL, NITROGÊNIO E PRODUTOS NALCO. O Ácido Clorídrico, Nitrogênio, Nalsperse 7308 e 3DT 187, são materiais que não se integram ao produto fabricado pelo autuado e se consomem após o processo produtivo, de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção ou de proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando vinculados diretamente a este processo produtivo. O art. 33, I, da LC 87/96 prevê o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2020. Itens subsistentes. Mantida a decisão. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao ativo e ao uso ou consumo do estabelecimento. Item subsistente. Mantida a decisão. 5. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. **c)** ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. MERCADORIAS TRIBUTADAS. MULTA. Comprovado que as mercadorias se destinavam a estabelecimento diverso do autuado. Item insubsistente. Mantida a decisão. Rejeitada preliminar de nulidade. Não acolhida a preliminar de decadência. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0145-02/14, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do mesmo regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 28/06/2013, imputa ao Sujeito Passivo o cometimento de vinte e três infrações, sendo objeto de Recurso de Ofício a infração 21 e de Recurso Voluntário as infrações 10 a 13:

INFRAÇÃO 10 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$27.844,36, inerente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (HCL), nos meses de janeiro a novembro de 2008, conforme demonstrativo às fls. 491 e 492 dos autos.

INFRAÇÃO 11 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$48.312,73, inerente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (NITROGÊNIO), nos meses de

janeiro a dezembro de 2008, conforme demonstrativo às fls. 527 e 528 dos autos.

INFRAÇÃO 12 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$1.855,12, inerente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (NALCO), nos meses de janeiro a dezembro de 2008, conforme demonstrativo às fls. 565 e 566 dos autos.

INFRAÇÃO 13 – Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$2.667,35, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, conforme demonstrativo às fls. 565 e 566 dos autos.

INFRAÇÃO 21 – Multa no valor de R\$ 110.009,55, correspondente a 10% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Consta, ainda, que o contribuinte regularmente intimado, deixou de apresentar o registro fiscal das mercadorias adquiridas junto ao fornecedor Balaska Equipamentos Indústria e Comércio Ltda., nos meses de janeiro a outubro de 2008, conforme demonstrativo às fls. 958 a 969.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 2<sup>a</sup> JJF proferiu a decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 2.422/2.431):

*O lançamento de ofício, ora em análise, imputa ao sujeito passivo o cometimento de vinte e três infrações, com o débito exigido no montante de R\$ 578.995,00, sendo que a lide se restringe apenas às de nº 10 a 13 e 21, visto que as demais foram reconhecidas e pagas pelo sujeito passivo, conforme documentos apensados às fls. fls. 1.737 a 1.742 e 2.368 a 2.385 dos autos, cujas quantias serão homologadas quando do acerto final pelo sujeito passivo do crédito tributário. Assim, considero extintos os créditos tributários correspondentes às infrações objeto de recolhimento pelo autuado, declarando procedentes as infrações 1 a 9, 14 a 20, 22 e 23 do Auto de Infração.*

*Preliminarmente, com exceção da infração 21, de cuja análise farei quando do mérito, verifico que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte.*

*Em seguida, rejeito a preliminar de decadência relativa aos créditos exigidos no período de janeiro a junho de 2008, uma vez que, com fundamento na previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”, a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei. n. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), fixou o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário.*

*Há de se ressaltar que cabe a autoridade julgadora cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja proposta do Secretário da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal. Como na lavratura do Auto de Infração, em 28.06.2013, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos aludidos fatos geradores.*

*Ademais, devo ressaltar que, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, parte da doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária.*

*Porém, não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação” quando não há oferecimento à tributação, pois, no caso concreto, conforme consta da acusação fiscal, o contribuinte utilizou-se indevidamente de créditos fiscais de materiais de uso e consumo do estabelecimento (infrações 10 a 12), deixou de recolher ICMS decorrente de diferenças de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento (infração 13) e foi penalizado com multa por descumprimento de obrigação acessória (infração 21). Assim, nestes casos, não há o pagamento antecipado, logo, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no art. 173, I, do CTN e em conformidade com o previsto na legislação baiana. Logo, também por este contexto, no presente caso, a constituição do crédito tributário se deu dentro do prazo final de até 31/12/2013, visto que o lançamento de ofício ocorreu em 28/06/2013.*

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

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

No mérito, no que tange à infração 10, 11, 12 e 13, as quais decorrem respectivamente da utilização indevida de crédito fiscal de ácido clorídrico (HCl), nitrogênio e produtos Nalco (Nalsperse 7308 e 3DT 187), além da subsequente exigência do ICMS da diferença de alíquotas sobre os produtos Nalco, adquiridos fora do Estado, o próprio deficiente traz aos autos a aplicação de tais produtos, sendo:

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

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

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

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

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

Assim, tais produtos se classificam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, sendo devida a glosa do crédito fiscal e a exigência do diferencial de alíquota, visto que nesta condição não é permitida a utilização do crédito fiscal, consoante art. 33, I, da LC 87/96 que prevê o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2020. Portanto, subsistem as exigências relativas às infrações 10 a 13 do Auto de Infração.

Quanto à infração 21, na qual se exige a multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, no valor de R\$110.009,55, conforme demonstrativo às fls. 958 a 969 dos autos, o deficiente comprovou documentalmente que 87,22% se trata de notas fiscais emitidas pelo fornecedor Balaska Equipe Indústria e Comércio Ltda., que não se destinaram ao estabelecimento autuado.

Quanto aos 12,78% da multa aplicada, correspondente ao valor remanescente de R\$ 14.059,83, em que pese o deficiente não ter logrado comprovar, através dos documentos fiscais, que as mercadorias foram direcionadas para outro estabelecimento diverso do autuado, vislumbro que caberia ao fisco apresentar os documentos fiscais que provassem as efetivas operações com os dados cadastrais do estabelecimento autuado, de forma a fundamentar e caracterizar a acusação fiscal de que o contribuinte deu entrada sem o devido registro na escrita fiscal destas notas fiscais, de modo a proporcionar o direito de defesa do autuado.

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

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

Assim, a infração 21 é insubstancial.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$ 468.985,45, após exclusão do valor relativo à infração 21, devendo-se homologar os valores recolhidos.

De ofício, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu da Decisão prolatada para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a" do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Inconformado o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, às fls. 2.446/2.469, objetivando a reforma da Decisão recorrida.

Sustenta que o crédito tributário em exigência encontra-se parcialmente extinto pela decadência (janeiro a junho de 2008), nos termos do art. 150, § 4º e 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, inciso II, § 2º, da Constituição Federal.

No mesmo sentido estaria a Lei Complementar nº 87/96, que “(i) permite a apropriação dos créditos de ICMS decorrentes da entrada de insumos e materiais intermediários tributados nas etapas anteriores, sem estabelecer qualquer restrição ou condição para fruição desse direito (art. 20); (ii) permite, mas posterga, o direito à apropriação dos créditos de ICMS decorrentes da entrada de bens de uso e consumo para 1º de janeiro de 2020 (arts. 20 e 33)”.

Esclarece que são de uso direto os insumos que se integram ou se consomem durante processo produtivo, como é o caso, por exemplo, das lixas, dos discos de corte, dos eletrodos e de outros produtos que se desgastam na etapa produtiva. São de uso indireto esses materiais intermediários consumidos no processo produtivo sem integrar necessariamente o produto final, tal como ocorre com os materiais de embalagem, os produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial.

Na mesma toada, os bens de uso e consumo seriam “mercadorias utilizadas pelo contribuinte em seu estabelecimento, na manutenção, conservação ou substituição de outras, sem nenhuma participação no processo de industrialização ou comercialização do adquirente.”

Destaca a Decisão Normativa CAT nº 1/2001, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, editadas pela Secretaria da Receita Federal, doutrina e jurisprudência.

Pontua que todos os produtos químicos adquiridos pela Recorrente encontram-se descritos em Notas Fiscais cujos códigos CFOPs são 1101 e 2101, que se referem a operações de “Compra para industrialização ou Produção Rural”.

Ressalta que seu estabelecimento tem como especialidade a fabricação de produtos químicos utilizados na lavoura como defensivos agrícolas (inseticidas, herbicidas, dentre outros), por onde adquire diversos produtos químicos que são utilizados como insumos e produtos intermediários em seu estabelecimento e que estão diretamente relacionados ao processo produtivo desses defensivos agrícolas.

Argui que os referidos insumos, a despeito de não se integrarem diretamente ao produto acabado, são utilizados efetivamente durante todo o processo produtivo.

Esclarece a utilização dos produtos adquiridos, de forma individualizada e específica, resumido abaixo:

**Ácido Clorídrico (HCl)** – As reações químicas que culminam no produto final resultam em sobras de água com propriedades cáusticas que devem ser neutralizadas para que possam ser em seguida descartadas, neutralização indispensável para evitar que a eliminação da água contamine o ambiente.

Transcreve o laudo técnico emitido pelo Engenheiro responsável pela utilização do produto no estabelecimento industrial da Recorrente em Camaçari/BA:

*O Ácido clorídrico na BASF é utilizado com agente neutralizante de todo efluente líquido gerado no processo produtivo.*

*Como o efluente gerado na produção de Aminas tem característica cáustica (ph acima de 10) e só pode ser enviado para a central de tratamento de efluentes líquidos do polo de Camaçari com pH na faixa de 6,0 a 9,0, precisamos fazer uma neutralização do mesmo com HCl, já que o mesmo possui característica ácida (Ph abaixo de 6,0).*

**Nitrogênio** – Utilizado em seu processo produtivo: (i) como energia auxiliar na transferência de fluídos; (ii) para controle e estabilização da planta, a fim de assegurar a segurança do processo; (iii) para limpeza e preparação de equipamentos.

Transcreve o laudo técnico emitido pelo Engenheiro responsável pela utilização do produto no estabelecimento industrial da Recorrente em Camaçari/BA:

*O N<sub>2</sub> é utilizado como energia auxiliar para transferência de fluidos por diferencial de pressão ou uso em bombas de diafragma.*

*Além do uso para inertização de vasos, tanques de processo e de carretas (substituindo o O<sub>2</sub> da atmosfera desse ambientes), o N<sub>2</sub> é utilizado para controle e estabilização da pressão em vasos e colunas.*

*Uso também em purgas de descontaminação de tanques, vasos, tubulações e equipamentos.*

*O N<sub>2</sub> recebido tem uso direto, sofre redução ou elevação da pressão para atender as características ou necessidade do processo.*

*Produtos Adquiridos do Fornecedor NALCO* – Utilizados para eliminar toda energia térmica relacionada ao processo produtivo.

Para atestar a destinação que é dada a esses produtos no desaquecimento da energia térmica, a Recorrente transcreve abaixo trecho do Manual do Sistema de água de refrigeração que orienta a atividade:

*A indústria, em geral, tem necessidade de remover o calor não aproveitável de certas máquinas, dispositivos ou processos através de calor. Dessa forma, utiliza principalmente o ar e a água como fluidos de remoção deste calor para o meio ambiente.*

*Por sua capacidade de absorver grande quantidade de calor por unidade de volume e não contrair-se ou expandir-se nas temperaturas usuais de processos de remoção de calor gerado, a utilização da água em sistemas de resfriamento é francamente notória.*

*No entanto, o artifício utilizado refrigerá-la (evaporação em torres de resfriamento, por exemplo) faz com que a concentração dos sais nela contidos seja sensivelmente aumentada, e problemas como corrosão, incrustação e depósitos são, assim, estimulados.*

*[...] O programa de tratamento adotado baseia-se na tecnologia PSO<sup>R</sup> adotada pela Nalco, estando direcionada para atender às características inerentes à água de reposição usada (água de poço).*

*Os produtos químicos utilizados são fornecidos pela Nalco (exceto o hipoclorito de sódio), e são adquiridos pelo sistema de qualidade assegurada (fornecimento através de certificados de análise, sem inspeção prévia à autorização de recebimento).*

*Os produtos utilizados para o tratamento químico do Sistema AGR são o Nalco 3DT-187.11L, 3D Trasar, NALSPERSE-7308, além do hipoclorito de sódio.*

Na mesma linha do exposto, a Recorrente transcreve o laudo técnico elaborado por engenheiro químico especializado no processo produtivo acima descrito:

*Nalco (Nalsperse; 3D Trasar, Dina-Zinc)*

*Os produtos acima citados eram adquiridos pela Basf Camaçari, da empresa Nalco em forma de bombonas.*

*Conforme os procedimentos existentes os mesmos eram utilizados no tratamento químico da torre de refrigeração (W-600), o equipamento destinava-se a retirar toda energia térmica não mais necessária no processo produtivo.*

*Essa retirada de energia térmica se dava através de uma corrente contínua de água fria em um sistema fechado chamado de sistema de água de refrigeração. Essa água, para não criar lodo, e material sólido orgânico, era tratada quimicamente com adição de produtos acima citado.*

*A responsabilidade pela torre de refrigeração era da empresa NALCO, aonde a BASF fazia apenas a compra dos mesmos.*

Ressalta que o critério legal para constatação do direito do contribuinte à escrituração e utilização de créditos de ICMS é mais amplo do que verificar se o produto sofreu desgaste durante o processo industrial.

Sustenta que o critério adotado pela legislação, em especial o §1º do art. 20 da LC 87/96, reside no fato de o produto estar ou não diretamente relacionado ao processo produtivo, independentemente de ser consumido fisicamente ou de se agregar ao produto final e de ser essencial ou não à atividade de produção.

Transcreve posicionamento do STJ para corroborar com sua tese.

Esclarece que tais produtos são utilizados para neutralizar resíduos cáusticos (Ácido Clorídrico), auxiliar a transferência de fluídos, permitir a segurança nas etapas da produção (Nitrogênio) e permitir a refrigeração e a não proliferação de material orgânico (produtos adquiridos da empresa NALCO) decorrentes do processo produtivo.

Desta forma, argui que tais insumos não possuem finalidade *per si*, pois todos eles foram adquiridos unicamente para que pudessem ser utilizados em atividades vinculadas ao processo produtivo.

Assim, aduz que sem esses produtos, a produção de defensivos agrícolas pelo estabelecimento da Recorrente se tornaria inviável, já que não seria possível o descarte dos resíduos cáusticos, a transferência de fluídos e a segurança nos tanques de produção e, tampouco, a refrigeração do ambiente produtivo.

Por fim, discorre sobre a confiscatoriedade da multa aplicada, pugnando pelo seu cancelamento.

A PGE/PROFIS, em parecer da lavra da Dra. Maria Helena Mendonça Cruz, às fls. 2.527/2.533 opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, pelas razões a seguir expostas:

Afasta a prejudicial de decadência por entender inaplicável o §4º do art. 150 do CTN.

No mérito entende que dentro do conceito de produto intermediário passível de gerar crédito fiscal, não se encartam os produtos da autuação, porquanto não consumidos integralmente em um único processo produtivo.

Conceitua bens de uso e consumo como aqueles bens que não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Destaca que o legislador complementar adotou o regime do crédito físico, onde os bens que não passam a uma etapa seguinte do ciclo econômico, seja por não integrarem o produto final ou por não serem absolutamente consumidos no processo produtivo do produto final, não podem gerar direito a crédito fiscal.

Por fim, rejeita o pedido de redução das multas aplicadas, vez que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

#### **VOTO (Vencido quanto à Preliminar de decadência e Recurso Voluntário)**

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo do débito originalmente exigido, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à exigência do ICMS, relativo às infrações 10 a 13.

Compulsando os autos, vejo que o sujeito passivo foi cientificado do Auto de Infração em 03.07.2013 para cobrar ocorrências do exercício de 2008, o que me leva a crer na decadência do direito do Fisco na constituição do crédito tributário em relação aos fatos geradores anteriores a julho/2008 das infrações objeto de insurgência, conforme o art. 150, §4º do CTN, uma vez que se passaram mais de cinco anos dos fatos geradores nesses lançamentos por homologação.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípua é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado como, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência

*do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

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

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

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.*

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

*“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).*

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir transscrito:

*“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).*

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

**“PREScrição e decadêNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDIO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

**I. PREScrição e decadêNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.** As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

**II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.** O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

**III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES.** As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

**IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDIO.** Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91,

por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

**V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA.** São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento". (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

Neste contexto, considero que a revogação do art. 107-A, I do COTEB demonstrou que tal norma nunca foi adequada para a regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia, servindo apenas para alinhar a legislação estadual com o CTN.

De acordo com o CTN pode-se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através deste Auto de Infração refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, relativo aos exercícios de 2008 e 2009, sendo que sujeito passivo foi cientificado do Auto de Infração em 09/07/2013, por onde emprega o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Isso porque, por haver a realização do procedimento de compensação do valor recolhido anteriormente e pagamento do saldo remanescente do ICMS pelo Sujeito Passivo, o lançamento suplementar realizado pelo Fisco deve obedecer o prazo de cinco anos contados do pagamento do imposto, nos termos do referido artigo.

Nessa hipótese específica de existência do crédito advindo da operação anterior em que o contribuinte se creditou do valor pago e efetuou o pagamento do valor restante, o Superior Tribunal de Justiça confirmou o entendimento pela aplicação da contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, §4º, do CTN, inclusive em sede de recurso repetitivo:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO ALANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO.**

1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).

2. In casu, os fato gerador diz respeito a dezembro de 1994, e a constituição do crédito pelo Fisco ocorreu apenas em 31 de março de 2000, após o transcurso do prazo quinquenal.

3. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 218090 CE 2012/0171795-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 04/10/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/10/2012)

Em assim sendo, acolho a decadência do período de janeiro a junho de 2008 das infrações 10 a 13.

Vencida quanto a prejudicial de decadência passo a análise do mérito.

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

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

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

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

**I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:**

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

indispensável a sua composição.

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

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à 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 incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos

suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

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

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

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

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

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

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

A Recorrente colacionou às fls. 1.772/1.788 laudo técnico detalhando onde as mercadorias objeto das infrações 10 a 13 são utilizadas em seu processo produtivo, abaixo parcialmente reproduzido:

**Ácido Clorídrico (HCl):**

“O Ácido clorídrico na BASF é utilizado com agente neutralizante de todo efluente líquido gerado no processo produtivo.

Como o efluente gerado na produção de Aminas tem característica cáustica (pH acima de 10) e só pode ser enviado para a central de tratamento de efluentes líquidos do polo de Camaçari com pH na faixa de 6,0 a 9,0, precisamos fazer uma neutralização do mesmo com HCl, já que o mesmo possui característica ácida (pH abaixo de 6,0).”

**Nitrogênio:**

“O N<sub>2</sub> é utilizado como energia auxiliar para transferência de fluidos por diferencial de pressão ou uso em bombas de diafragma.

Além do uso para inertização de vasos, tanques de processo e de carretas (substituindo o O<sub>2</sub> da atmosfera desse ambiente), o N<sub>2</sub> é utilizado para controle e estabilização da pressão em vasos e colunas.

Uso também em purgas de descontaminação de tanques, vasos, tubulações e equipamentos.

O N<sub>2</sub> recebido tem uso direto, sofre redução ou elevação da pressão para atender as características ou necessidade do processo.”

**Produtos Adquiridos do Fornecedor NALCO:**

“Nalco (Nalsperse; 3D Trasar, Dina-Zinc)

Os produtos acima citados eram adquiridos pela BASF Camaçari, da empresa Nalco em forma de bombonas.

Conforme os procedimentos existentes os mesmos eram utilizados no tratamento químico da torre de refrigeração (W-600), o equipamento destinava-se a retirar toda energia térmica não mais necessária no processo produtivo.

Essa retirada de energia térmica se dava através de uma corrente contínua de água fria em um sistema fechado chamado de sistema de água de refrigeração. Essa água, para não criar lodo, e material sólido orgânico, era tratada quimicamente com adição de produtos acima citado.”

Assim, por entender que as mercadorias glosadas nas infrações 10 a 12 não são alheias à atividade da Recorrente, mas sim insumos, o ICMS incidente sobre as suas aquisições deve ser creditado pelo Recorrente, bem como considero indevido o pagamento de diferencial de alíquota da infração 13, conforme preceitua o art. 20, §1º, da LC 87/96 e a jurisprudência atual do STJ.

Passo a análise do Recurso de Ofício da infração 21 – Multa correspondente a 10% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

A desoneração realizada pela 1<sup>a</sup> Instância decorre da verificação que 87,22% das notas fiscais emitidas pelo fornecedor Balaska Equipe Indústria e Comércio Ltda. não se destinaram ao estabelecimento autuado.

No que tange ao valor remanescente de R\$14.059,83, a JJF entendeu que “*caberia ao fisco apresentar os documentos fiscais que provassem as efetivas operações com os dados cadastrais do estabelecimento autuado, de forma a fundamentar e caracterizar a acusação fiscal de que o contribuinte deu entrada sem o devido registro na escrita fiscal destas notas fiscais, de modo a proporcionar o direito de defesa do autuado.*”

De fato, o autuante nada trouxe para provar a ocorrência, pois, nem na planilha que lastreia a autuação consta os dados dos destinatários das notas fiscais glosadas.

Correta a decisão da JJF que acolheu a prova trazida aos autos e entendeu suficiente para afastar integralmente a acusação.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para que as infrações 10 a 13 sejam julgadas Improcedentes.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de mérito da Decadência e infrações 10 a 13)**

Em que pese o conteúdo abrangente da fundamentação, concordo com o Não Provimento do Recurso de Ofício, porém discordo da i.Conselheira quanto à ocorrência da decadência, e apreciação do julgamento das infrações 10 e 13 que acusam respectivamente utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e falta de pagamento do diferencial de alíquota.

Relativamente à materialização da decadência, conforme apreciado na decisão proferida pela 2<sup>a</sup> JJF, em se tratando de lançamento tributário sujeito à homologação, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN e o §4º dispõe que não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, o art. 107-B do COTEB (Lei nº 3.956/81), combinado com o artigo 173, I, do CTN, fixou prazo para homologação de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, o fisco teria até o dia 31/12/2013 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 28/06/2013 não se configurou a decadência.

Ressalte-se, ainda, que o mencionado dispositivo legal já foi revogado, mas era vigente durante a ocorrência dos fatos geradores e da lavratura do Auto de Infração, sendo, portanto, aplicável.

No mérito, quanto ao Recurso Voluntário pertinente às infrações 10 a 13, que acusam utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisição de material para uso e consumo (HCL) e falta de recolhimento do ICMS da diferença de alíquota, verifico que se trata de produtos utilizados como:

**Ácido Clorídrico (HCL):** *agente neutralizante do efluente líquido gerado no processo produtivo que para ser enviado para a central de tratamento de efluentes líquidos (Cetrel) necessita de neutralização da característica ácida (Ph abaixo de 6,0).*

**Nitrogênio:** *energia auxiliar para transferência de fluidos por diferencial de pressão ou uso em bombas de diafragma; inertização de vasos, tanques de processo e de carretas; controle e estabilização da pressão em vasos e colunas; purgas de descontaminação de tanques, vasos, tubulações e equipamentos.*

**Nalco (Nalsperse; 3D Trasar, Dina-Zinc):** *tratamento químico da torre de refrigeração (W-600), retirando a energia térmica não mais necessária no processo produtivo, através de uma corrente contínua de água fria em um sistema fechado de água de refrigeração.*

Pelo exposto, ao contrário do que foi fundamentado pela n.Relatora, não se trata de produtos intermediários, visto que conforme apreciado na Decisão ora recorrida não basta que os materiais

sejam “consumidos” pelo estabelecimento industrial, e sim se o seu consumo ocorrem em função de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, para que seja denominado produto intermediário.

Na situação presente, conforme acima sintetizado, tais materiais não se integram ao produto fabricado pelo sujeito passivo e se consomem após o processo produtivo (HCL), neutralizando resíduos a serem descartados evitando dano ambiental; na limpeza, descontaminação e inertização de equipamentos, ficando caracterizado que se prestam a sua proteção (nitrogênio) e tratamento químico dos equipamentos evitando a sua corrosão/deterioração. De um modo geral protege os equipamentos aumentando sua vida útil e evita danos ambientais após o processo produtivo.

Dessa forma, concluo que está correta a apreciação contida no voto proferido pela 2ª JJF, de que:

*... 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.*

Consequentemente, procedentes as exigências relativas às infrações 10 a 13 do Auto de Infração.

Convém ressaltar que este posicionamento é prevalente nas decisões emanadas por este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo das decisões contidas no Acórdão JJF 0237-01/08 relativo ao estabelecimento autuado, cujo recurso não foi provido, conforme Acórdão CJF 0143-11/09 e também o Acórdão JJF nº 0142-02/14, cujo recurso não foi provido no Acórdão CJF Nº 0175-11/15.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

## 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, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207090.0004/13-6**, lavrado contra **BASF S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$373.244,83**, acrescido das multas de 60% sobre R\$285.596,37 e 70% sobre R\$87.648,46, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”; III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória valor total de **R\$95.740,62**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

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

**VOTO VENCIDO** – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência e Recurso Voluntário)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência e Recurso Voluntário)

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA – REPR. DA PGE/PROFIS