

PROCESSO - A. I. Nº 117808.0004/13-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
RECORRIDOS - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0196-04/14
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/03/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0012-11/16

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. Comprovado que o produto objeto da autuação (uréia pecuária) é utilizado como suplemento de alimentação animal, situação que se subsume na hipótese da cláusula primeira do Convênio ICMS 100/1997, inciso III. Infração 01 descaracterizada. Mantida a Decisão. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. O art. 33 da Lei Complementar 87/1996 estabelece que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 01/01/20. A legislação tributária estabelece obrigatoriedade do pagamento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de bens destinados a uso, consumo do estabelecimento. Infrações 2 e 3 subsistentes. Mantida a Decisão. 3. DIFERIMENTO. VAPOR D'ÁGUA E ÁGUA CLARIFICADA, DESMINERALIZADA OU POTÁVEL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO RESPONSÁVEL. No período fiscalizado o art. 343, XIX do RICMS/97, previa o diferimento nas saídas internas de vapor d'água e água clarificada, desmineralizada, para o momento da entrada dos produtos no estabelecimento do adquirente (encomendante da industrialização). Afastada a exigência fiscal relativo às operações de devolução simbólica do produto remetido para industrialização e dos valores do imposto diferido que foi lançado no livro RAICMS, referente a aquisição de vapor não vinculado a remessa de industrialização. Infração 4 elidida em parte. Modificada a Decisão. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria quanto à preliminar de mérito de decadência e em relação às infrações 2 e 3.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida através do Acórdão JJF nº 0196-04/14 ter desonerado o sujeito passivo do débito relativo à infração 1, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA e de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a referida Decisão, relativo às infrações 2, 3 e 4, com respaldado no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração lavrado em 27/09/13 e exige ICMS no valor de R\$ 4.544.831,25, relativo as

seguintes infrações.

1. *Recolhimento a menor, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Consta que o contribuinte reduziu a base de tributação em valores superiores aos permitidos pela legislação, nas operações de saídas interestaduais de uréia para pecuária (Cl. 1ª, III do Convênio ICMS 100/1997, ao invés da Cl. 2ª, III, em consonância com o art. 79, II, RICMS/97) - R\$656.021,70 e multa de 60%.*
2. *Utilização indevida de crédito, nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Segundo as auditoras, "(...) apesar de ter adquirido, na sua maioria, como matéria prima, foi utilizado como material de uso e consumo do estabelecimento". R\$529.313,11 e multa de 60%.*
3. *Falta de pagamento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições em outras unidades da Federação de materiais de uso e consumo. R\$80.143,83 e multa de 60%*
4. *Falta de recolhimento do imposto substituído por diferimento, na condição de responsável pelo pagamento, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15 kg, vapor 42 kg, água clarificada e água desmineralizada. R\$ 3.279.352,61 e multa de 60%.*

Na Decisão proferida (fls. 824 a 828), a 4ª JJF fundamentou que:

O primeiro item do presente lançamento de ofício acusa o contribuinte de ter reduzido a base de tributação em valores superiores aos permitidos pela legislação, nas operações de saídas interestaduais de uréia destinada ao uso na pecuária (somente este tipo de uréia foi auditada; demonstrativo às fls. 08 a 30).

Segundo afirmam as autuantes, equivocadamente, consoante passarei a expor e fundamentar, trata-se de enquadramento indevido na cláusula primeira, inc. III do Convênio ICMS 100/1997, ao invés de na cláusula segunda, inc. III, cujo conteúdo, ao contrário da anterior, está em consonância com o art. 79, II, RICMS/1997.

O referido preceptivo regulamentar reduz a base de cálculo em 30%, até 31/12/2012, nas saídas interestaduais dos insumos relacionados no art. 20, XI, cujo texto é idêntico ao da cláusula segunda, III do citado Convênio.

"(...) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fostato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL metionina e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa (...)".

Já a cláusula primeira, inciso III do Acordo Interestadual, que estatui a redução em 60%, da qual o contribuinte – com razão – pretende se valer para ter as suas alegações atendidas, refere-se a rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA.

A matéria não é nova neste Conselho. Por exemplo, já foi decidida em segunda instância, através do Acórdão CJF 0323-11/13. Tal aresto, na apreciação do Recurso de Ofício atinente à desoneração da infração 04 do lançamento de ofício nº 298574.0500/08-0 (lavrado contra a mesma sociedade empresária), contém deliberação unânime no sentido de que a acusação não procede.

Havia nos referidos autos, declaração de órgão competente, com certificado próprio, de que o sujeito passivo é fabricante de uréia pecuária, a qual se destina a suplementar a alimentação animal, situação que se encarta na cláusula primeira, inciso III do indigitado Convênio.

Infração 01 descaracterizada.

As infrações 02/03 têm as mesmas origens (aquisições de materiais de uso e consumo). A segunda cobra o estorno de crédito e a terceira a diferença de alíquotas.

O impugnante toma por base o princípio da não cumulatividade para aduzir que não há restrições referentes ao direito de deduzir dos débitos os créditos oriundos de operações anteriores.

Não acolho tal tese, pois o art. 33 da Lei Complementar 87/1996 dispõe que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Por outro lado, a Lei 7.014/1996 estatui, no seu art. 2º, IV, que o ICMS incide sobre a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes.

Nada impede a incidência das diferenças de alíquotas e o estorno dos créditos nas operações de consignação industrial, pois as mesmas, de acordo com o art. 409-A, §1º, RICMS/1997 são negócios nos quais ocorrem remessas de mercadorias com preços fixados, tendo por finalidade a integração ou consumo em processo industrial, em que os faturamentos se verificam quando da utilização do bem pelo destinatário. O momento do pagamento não desnatura a natureza jurídica do fato gerador.

No que concerne às operações com códigos 1.101, 2.101, 2.201 e 3.301, alegadamente relativas a itens “indispensáveis” ao processo produtivo, tenho que os documentos de fls. 32 a 39 e 799 a 901, não deixam dúvidas acerca da destinação dos bens fiscalizados, são mais do que elucidativos, no sentido de concluir pelo acerto da autuação.

Veja-se, por exemplo, que foram elencados no levantamento fiscal materiais de consumo como óleos lubrificantes, graxas, nitrogênio (gás inerte para purga), terra de diatomácea (elemento filtrante para retirar o óleo do processo da uréia) etc.

Infrações 02/03 caracterizadas.

Versa a quarta e última infração sobre falta de recolhimento do imposto substituído por diferimento, na condição de responsável pelo pagamento, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15 kg, vapor 42 kg, água clarificada e água desmineralizada.

O texto do art. 343, XIX do Regulamento do ICMS de 1997, em vigor nas datas de ocorrência, dado pela Alteração nº 90 (Decreto nº 10.383, de 20/06/2007, publicado no Diário Oficial do Estado de 21/06/2007), com efeitos de 21/06/2007 a 31/10/2011, dispôs sobre o diferimento nas saídas internas de ar comprimido, vapor d'água e água clarificada, desmineralizada ou potável, para o momento da entrada dos produtos no estabelecimento do adquirente (encomendante da industrialização).

O § 2º do art. 615 do RICMS/1997, tido como fundamento de defesa (quantia não reconhecida de R\$ 286.418,03), contém expressa ressalva que legitima a incidência do imposto, no tocante ao valor acrescido pelo estabelecimento que industrializa. Pela mesma razão, em virtude da mesma ressalva, do § 2º do art. 615, o art. 617 não fornece lastro às alegações de defesa (quantia não reconhecida de R\$ 2.129.520,15).

O contribuinte, no que se refere ao valor de R\$ 863.414,43, relacionado às aquisições de vapor (CFOP 1.101), não concordou com a exigência, sob o argumento de que houve registro no livro de apuração (RAICMS), “por meio de ajuste extra-apuração, do encerramento do diferimento, (linha 02), conforme consta no livro Registro de Apuração do período autuado”.

Todavia, consoante muito bem observaram as auditoras do Estado, as planilhas de fls. 719 a 744 são meros documentos de controle interno, sem previsão ou valor legal.

Infração 04 caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$ 3.888.809,55, devendo ser homologado os valores recolhidos.

A 4ª JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA. No Recurso Voluntário interposto (fl. 842 a 853), o recorrente inicialmente comenta as infrações, razões apresentadas na defesa que foram acolhidas apenas com relação à infração 1, transcreve a ementa e passa a contestar a exigência relativo às infrações 2, 3 e 4, conforme passou a expor.

No que se refere às infrações 2 e 3, julgadas em conjunto, ressalta que a 4ª JJF acatou a acusação de que a natureza de diversos insumos utilizados na produção de ureia e de outros fertilizantes, não autorizava o creditamento, nos termos do art. 409-A, §1º, do RICMS/97, por entender que se caracterizam como produtos de uso e consumo do estabelecimento, cabendo ainda o pagamento da DIFAL (infração 3).

Afirma que não foi observada a natureza de determinadas operações e a relação entre os itens adquiridos e o processo produtivo, a exemplo das operações de entrada com os CFOPs:

- a) CFOP 2.917 - “entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial”, que se submetem a tratamento específico do art. 409-A, do Decreto nº 6.284/97;
- b) CFOPs 3.101, 1.101, 2.101 e 2.201 referentes à aquisição de bens indispensáveis aos processos de produção de ureia e fertilizantes, de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

Argumenta que o “material para uso e consumo”, “os produtos químicos” e “outros materiais” indicados na autuação são “mercadorias” que não podem ser considerados como despesas, vez que estão diretamente ligados ao processo industrial, exploração e produção.

Ressalta que embora os produtos “não se agregam ao produto final”, são indispensáveis ao processo, a ponto de que a falta deles impossibilita a produção de uréia e fertilizantes, como

atestou a Perícia Técnica produzida no Processo Judicial nº 7085661/99, em anexo (fls. 856/865).

Alega que a fundamentação com base na essencialidade para se determinar o direito da utilização do crédito fiscal, se coaduna com o art. 31, III do Convênio ICMS 66/1988, *"não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes [...] a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição"*.

Entretanto, argumenta que após a edição da LC 87/96, essa restrição ao aproveitamento dos créditos fiscais com base no vínculo entre a aquisição de bens e consecução das atividades do estabelecimento empresarial, não há mais tal restrição de acordo com os artigos "19, 20, §1º, e 33, I, da LC 87/96", cujo teor transcreveu às fls. 846/847.

Ressalta que a única restrição é de que as mercadorias ou serviços sejam alheios à atividade do estabelecimento, conforme tem se manifestado o STJ, no EmbDecl. 0122742-05.2006.8.05.0001, visto que *"os bens são utilizados como materiais consumidos em atividades produtivas e assegurado o direito do crédito relativo ao imposto cobrado em operações anteriores de que tenha resultado à entrada da mercadoria no estabelecimento"* (art. 20, caput), desde que não *"se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento"* (§ 1º).

Alega que a essencialidade é aspecto determinante na LC 87/96, para autorizar a apropriação do crédito fiscal, não podendo atribuir natureza de bens de uso e consumo do estabelecimento.

Transcreve o art. 93, I, "b" e §1º, alínea "c", do RICMS/97, e diz que o mesmo admite o uso do crédito não só de matérias-primas que compõem o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculado ou consumido no processo de industrialização.

Afirma que ao contrário do que foi apreciado, não há que se falar na necessidade de que a mercadoria adquirida deva integrar ao produto final ou ter contato físico com ele no processo de industrialização, bastando que esteja vinculada à atividade produtiva e que venha a ser consumida no processo de industrialização do estabelecimento adquirente.

E que, como os produtos objeto da autuação são destinados ao tratamento de água para refrigeração e efluentes, e os demais produtos são consumidos no processo de industrialização, não havendo como se afastar o direito ao crédito fiscal como admite o art. 97 do RICMS/97.

Consequentemente, não há fundamento que autorize a exigência do ICMS da diferença de alíquota, na medida que são insumos e não consumo final, como se pronunciou o Tribunal de Justiça da Bahia, com relação ao Embargo de Declaração contra o Acórdão de Ação Anulatória de débito fiscal Proc. 0122742-05.2006.8.05.0001 (*material de uso e consumo. Infração não caracterizada. Diferencial de alíquota. Ausência de recolhimento. Infração não caracterizada. Os materiais objeto do lançamento fiscal questionado são empregados no processo produtivo da embargada. Produtos intermediários*).

Também transcreveu a ementa da sentença contida no Processo nº 72269-3/2008, que decidiu que:

*Os produtos intermediários são indispensáveis ao processo produtivo, sendo nele consumidos. No entanto, não pressupõe que os mesmos devam compor o produto final, uma vez que não se caracterizam como matéria-prima. V - Realmente, as **bolas de aço** são produtos intermediários empregados no processo de produção, sendo que a aquisição desses produtos não é um investimento e sim uma despesa de produção e, como tal, gera direito ao crédito fiscal relativo às suas aquisições, não podendo ser considerado como materiais de uso e consumo.*

Conclui afirmando que os produtos relacionados na autuação se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial e, improcedente às infrações 3 e 4 [2 e 3].

No que se refere à infração 4, salienta que fornece gás natural e água clarificada e desmineralizada para a FAFEN ENERGIA em operações de remessa para industrialização, que a partir do consumo do gás natural, gera energia elétrica e vapor, através de sua Unidade Termoelétrica (UTE), e os envia para a UN-FAFEN, em face da qual foi lavrado o Auto de

Infração. Logo, as operações tem tratamento fiscal previsto nos arts. 615 e 616 do RICMS/BA.

Argumenta que a água clarificada e a água desmineralizada são destinadas a industrialização por encomenda com posterior retorno, sem destaque do ICMS (CFOP 1902), conforme art. 615, § 2º, inciso II e art. 616 do RICMS/97, conforme planilha anexa indicando as notas fiscais de retorno de industrialização, que representam a quantia de R\$286.418,03.

Afirma que a Decisão é equivocada ao interpretar que o art. 343, XIX, do RICMS/97, sem observar que tal dispositivo não se aplica às operações de industrialização por encomenda, com posterior retorno, que possuem tratamento específico nos art. 615 e 616.

De forma idêntica, entende ser incorreto, também, o lançamento relativo às operações de industrialização de vapor (CFOP nº 1.124 e 1.124), que é produto essencial à atividade produtiva e cujo tratamento fiscal é previsto no art. 617 do RICMS/97.

Diz que a 4ª JJF não poderia desconsiderar o recolhimento do ICMS das notas fiscais de aquisição de vapor, com CFOP 1.101, realizado, por meio de ajuste extra-apuração, no momento em que se encerrou o diferimento, visto que *“as planilhas de fls. 719 a 744 são meros documentos de controle interno, sem previsão ou valor legal”*, já que por meio delas se demonstra a forma pela qual o ICMS foi recolhido, como indicado na linha 2 do livro RAICMS.

Por fim, requer que sejam julgadas improcedentes as infrações 2, 3 e 4.

A PGE/PROFIS no Parecer de fls. 870 a 875, inicialmente comenta que o argumento apresentado pelo recorrente em relação às infrações 2 e 3 é de que os produtos são indispensáveis ao processo produtivo de uréia e fertilizantes, porém o princípio não cumulativo do ICMS (art. 155, §2º da CF) adotou parcialmente o regime de créditos financeiros (LC 87/96) conforme Decisão contida no REsp 1038918/SP, admitindo-se os *“créditos de materiais que se integrem fisicamente ao produto, ou sejam integralmente consumidos no processo industrial”*.

Cita neste sentido a Decisão contida no REsp 799.724/RJ e conclui que *“só haverá direito ao creditamento do ICMS pago anteriormente somente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos integralmente no processo produtivo”*, situação que não se caracteriza quanto aos produtos objeto da autuação.

No tocante à infração 4, afirma que na época da ocorrência dos fatos geradores a legislação previa o diferimento nas saídas interna dos produtos objeto da autuação (vapor, água clarificada e água desmineralizada), não se aplicando o disposto no art. 615 do RICMS/97. Opina pelo Improvimento do Recurso interposto.

Após a devolução do processo instruído a Secretaria do CONSEF em 26/01/2016 (fl. 877) o recorrente peticionou em 28/01/16 juntada de documentos relativos à adesão aos benefícios fiscais previstos na Lei nº 13.449/15, no qual relacionou diversos processos e juntou comprovante de pagamentos em parte (fls. 878 a 1017).

Em 16/02/16, o recorrente peticionou juntada de comprovante de pagamento no valor do principal de R\$1.395.972,17 (fl. 1027 e 1028) com os devidos acréscimos legais, relativo ao reconhecimento dos valores exigidos na infração 4, referente às operações com o CFOP 1124 e 1125 (industrialização efetuada por terceiros) englobando as Notas Fiscais de nºs 826, 1860, 5452, 2130, 4480, 7076, 78000, 8928, 9420, 10540, 1086, 11342, 11925 e 41.

Afirma que após o pagamento dos valores em questão, não resta nenhum valor devido no que se refere a competências de créditos tributários que:

- i) Extinguiu-se pela decadência (jan a set de 2008), visto que o Auto de Infração foi lavrado em 2013 (fl. 1028);
- ii) Vincula-se a operações de remessas para industrialização (R\$286.418,03) e,
- iii) Recolhimentos efetuados na aquisição de vapor não decorrente de industrialização (R\$863.414,43).

Requer que sejam julgadas improcedentes as infrações 2 e 3 e não exigência de qualquer valor em relação à infração 4.

VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, face à desoneração total do ICMS exigido na infração 1, que acusa utilização indevida do benefício fiscal de Redução da Base de Cálculo (RBC), nas operações de saídas interestaduais de uréia destinada a uso na pecuária.

A fiscalização apontou que as operações interestaduais com o produto “uréia ensacada” (fls. 8 a 30) se enquadram no Cláusula Segunda, III do Convênio ICMS 100/97, com RBC de 30%, enquanto o autuado aplicou a RBC de 60% prevista na Cláusula Primeira, III do mencionado Convênio.

A 4ª JJF julgou Improcedente esta infração, fundamentando que deve ser aplicada a RBC de 60% para as operações em questão, conforme disposto na Cláusula primeira, III do citado Convênio, porque se refere a “*rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA*”, tendo como precedente a Decisão contida no Acórdão CJF 0323-11/13.

Ressalte-se que o artigo 20 do RICMS/97, elenca os insumos agropecuários contemplados com isenção nas operações internas, tendo como base as regras dispostas no Convênio ICMS 100/97, e o artigo 79 do mesmo Regulamento, indica no inciso I, a RBC em 60% nas operações interestaduais com os produtos relacionados nos incisos I a X e XII a XVIII do art. 20; e 30% para os produtos relacionados no inciso XI do art. 20.

Como os produtos relacionados no citado art. 20 e do Convênio são os mesmos, transcrevo abaixo parte da legislação:

Cláusula primeira Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

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

- a) os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e o número do registro seja indicado no documento fiscal, quando exigido;*
- b) haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto;*
- c) os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária;*

Cláusula segunda Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

III - amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Segundo a fiscalização, o produto objeto da autuação é “uréia” e a RBC aplicável às operações interestaduais é de 30, conforme indicação na Cl. 2ª, III do Convênio ICMS 100/97.

Por sua vez, o sujeito passivo alega que produz “uréia fertilizante” [que se enquadra na Cl. 2ª, III] e “uréia pecuária” que se enquadra na Cl. 1ª, III do citado Convênio.

Observe que embora neste processo não tenha sido juntado qualquer prova com relação ao produto comercializado é destinado à ração ou suplemento de animais (agropecuária), o que demandaria a realização de uma diligência fiscal para identificar a natureza do produto, constato que o mesmo estabelecimento teve apreciado a mesma matéria no Acórdão CJF 0323-11/13 e não deu provimento ao Recurso de Ofício que desonerou a infração 4 do lançamento contido no Auto de Infração nº 298574.0500/08-0.

Como se trata da mesma sociedade empresária, transcrevo parte do conteúdo da apreciação feita na Primeira Instância que culminou na Decisão contida no Acórdão JF nº 0301-03/10, cujo Recurso não foi provido no Acórdão CJF 0323-11/13:

No entanto, a defesa anexou aos autos uma consulta feita ao Serviço de Fiscalização Agropecuária do Ministério da Agricultura (fl. 578), solicitando que atestasse que o produto “uréia pecuária” tem um registro diferenciado, diferente da uréia vendida como fertilizante, e que aquele produto é exclusivo como suplemento na alimentação animal, e em resposta o chefe do Serviço de Fiscalização Agropecuária, Luiz Rogério Barreto Nascimento, conforme instrumento anexo (fl. 579), mediante o Ofício SEFAG/DT/SFA nº 3087, de 24.10.05, informou que a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS, CGC nº 33000167/1122-52, se encontra registrada naquele órgão sob o nº BA-05194-2, tendo atuação em duas áreas distintas:

a) área de alimentos para animais, possuindo um produto registrado sob o nº BA-05194 00003-0, Uréia Pecuária, utilizado como suplemento em alimentação animal;

b) área de insumos agrícolas (fertilizantes), possuindo dois produtos registrados, um sob o nº BA-05194 10000-7 e outro sob o nº BA-05194 10001-5, Fertilizantes Minerais Simples.

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

Cópia do certificado de registro do produto uréia pecuária no Ministério da Agricultura encontra-se à fl. 580, e o certificado do registro do estabelecimento fabricante encontra-se à fl. 584.

Pelo exposto, em se tratando de novo lançamento relativo ao mesmo produto “uréia”, o mesmo estabelecimento, apontando a mesma acusação e o mesmo argumento defensivo, tomo como base as provas contidas no Auto de Infração nº 298574.0500/08-0 de que o produto objeto da autuação se trata de “uréia agropecuária” utilizada como alimento para animais. Ressalte-se que as autuantes na fl. 755 afirmou que os demonstrativos anexos ao processo (fls. 8 a 30) “consta somente as saídas de uréia pecuária, produto a base de nitrogênio, destinada a ração ou suplemento animal”. E ainda que em 2009 “mudou o nome do seu produto, com a mesma composição química da Uréia para Reforce N” (fls. 762 a 765), cujo item 4 à indica “Exclusivo na alimentação de ruminantes. Mistura para alimentação de ruminantes: uréia = sal = cana ou capim de corte, uréia = volumosos grosseiros, uréia = melaço, uréia +silagem”.

Assim sendo, concluo que a RBC do produto em questão é de 60%, como previsto na Cláusula primeira, III, do Convênio ICMS 100/97 (art. 79, I do RICMS/97), ficando mantida a Decisão da primeira instância pela improcedência da infração 1. Recurso de Ofício Não Provido.

No que se refere ao Recurso Voluntário interposto, relativo às infrações 2 (crédito indevido) e 3 (diferença de alíquota), o sujeito passivo reapresentou os mesmos argumentos da impugnação inicial, afirmando que se trata de aquisições de insumos utilizados na produção de ureia e de outros fertilizantes, tanto as mercadorias recebidas em consignação (CFOP 2.917), como as destinadas a produção de uréia (CFOPs 3.101, 1.101, 2.101 e 2.201) que “não se agregam ao produto final”, mas são indispensáveis ao processo, conforme Perícia Técnica produzida no Processo Judicial nº 7085661/99, em anexo (fls. 856/865), em conformidade com os artigos “19, 20, §1º, e 33, I, da LC 87/96”.

No tocante as operações de consignação industrial (art. 409-A, §1º, RICMS/97), conforme apreciado na Decisão ora recorrida “são negócios nos quais ocorrem remessas de mercadorias com preços fixados, tendo por finalidade a integração ou consumo em processo industrial, em que os faturamentos se verificam quando da utilização do bem pelo destinatário”. Logo, uma vez ocorrido o faturamento em decorrência da utilização da mercadoria, por parte do destinatário, ocorre à transferência de titularidade, ficando caracterizada a circulação econômica e jurídica do fato gerador do ICMS.

Com relação à natureza e destinação dos materiais adquiridos, que a empresa afirma se caracterizarem como produtos intermediários por estarem vinculados à atividade produtiva, observo que, conforme descrito no Recurso são “produtos destinados ao tratamento de água para refrigeração e efluentes”, além de outros produtos que participam do processo produtivo mas não

se desgastam em contato direto com as matérias primas ou integrem o produto final. Portanto, caracterizam-se como materiais de uso ou consumo.

Conforme declaração da função, utilização e periodicidade de reposição no processo produtivo (fls. 799 a 801) apresentado pela empresa são utilizados no tratamento de água de refrigeração das caldeiras (carbohidrazida, hipoclorito de sódio, carbonato de sódio, cloro,), anticorrosivos (hidrato de hidrazina, metavanadato de potássio, fosfato de sódio), óleo lubrificantes (BD de 20 e 200 L, CX 40FR de 1/2L) telas que são repostas a cada seis meses, nitrogênio utilizado na purga de equipamentos e paradas operacionais, etc., relacionadas no demonstrativo de fls. 35 a 39.

Em se tratando de material de uso ou consumo, consequentemente, conforme fundamentado na Decisão de primeira instância, há restrições referentes ao direito de deduzir dos débitos os créditos oriundos de operações anteriores, conforme disposto no art. 33 da LC 87/96 estabelecendo que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Da mesma forma, com relação à infração 3, o art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96 estabelece que incide ICMS sobre a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente. Logo, devido o diferencial de alíquota.

Observo ainda que ao contrário do que foi afirmado de que o Laudo Pericial contido no Processo nº 72269-3/2008, de ação Anulatória de Débito Fiscal, caracterizam como insumos os materiais secundários ou intermediários os produtos objeto da autuação, constato que no referido Laudo acostado às fls. 856 a 865, o perito descreveu as etapas do processo produtivo de produção de amônia, uréia e ácido nítrico, confirmando que determinados produtos são utilizados na “proteção dos equipamentos ... para resfriarem correntes líquidas ...” (Kurizet, cloro, hipoclorito – fl. 861); biocidas e dispersantes (nalperse, nalco, dyna – fl. 861/verso); inibidores de corrosão para evitar desgaste dos equipamentos (ácido bórico, metavanadato de potássio – fl. 861/verso); aditivos adicionado a água evitando corrosão (hidrazina – fl. 861/verso).

No que se refere aos quesitos formulados pela Fazenda Pública do Estado da Bahia (fl. 963/verso a fl. 865), se estão de acordo com a legislação tributária e do ponto de vista contábil, o perito declinou afirmando que *“Não podemos apresentar uma resposta a este quesito... pois exige conhecimentos específicos de um Perito especializado em contabilidade e legislação tributária”*.

Portanto, o perito confirmou a utilização dos materiais objeto da autuação no processo produtivo, mas se absteve de emitir Parecer no que se refere aos aspectos tributários aplicáveis.

Por tudo que foi exposto, concluo que está correta a Decisão proferida pela 4ª Jf de que os produtos objeto da autuação relativo às infrações 2 e 3, se tratam de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento autuado e indevido a utilização dos créditos fiscais pertinentes, bem como devido o ICMS da diferença de alíquota relativo às aquisições interestaduais.

Quanto à infração 4, que acusa falta de recolhimento do ICMS por diferimento, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15Kg e 42Kg, água clarificada e água desmineralizada, o recorrente, também reapresenta o argumento de que remete os produtos para industrialização por encomenda e que o seu posterior retorno não há incidência do ICMS (CFOP 1902), conforme disposto no art. 615, § 2º, inciso II e art. 616 do RICMS/97.

Conforme explicitado no Recurso, o estabelecimento autuado (Petrobrás – CNPJ 33.000.167/1122-52) remete para industrialização gás natural e água clarificada e desmineralizada para a FAFEN (CNPJ – 04.298.015/0001-39), e a partir do consumo do gás natural gera energia e vapor em retorno de industrialização.

Deve ser ressaltado que na autuação não está sendo exigido ICMS relativo aos produtos gás natural e energia e sim das operações com água clarificada e desmineralizada e vapor.

Quanto às operações com água clarificada e a água desmineralizada, a empresa argumentou que se trata de valor do retorno simbólico da industrialização, apresentando na defesa planilha que totaliza R\$286.418,03.

Na Decisão ora recorrida, quanto a estas operações, foi fundamentado que o art. 343, XIX do RICMS/97, vigente entre de 21/06/2007 a 31/10/2011 previa que as operações com água clarificada e desmineralizada estavam contempladas pelo regime de diferimento e que:

O § 2º do art. 615 do RICMS/1997, tido como fundamento de defesa (quantia não reconhecida de R\$ 286.418,03), contém expressa ressalva que legitima a incidência do imposto, no tocante ao valor acrescido pelo estabelecimento que industrializa. Pela mesma razão, em virtude da mesma ressalva, do § 2º do art. 615, o art. 617 não fornece lastro às alegações de defesa (quantia não reconhecida de R\$ 2.129.520,15).

Quanto às operações com estes produtos (água clarificada e desmineralizada), observo que o demonstrativo de fls. 41 a 104 relaciona as notas fiscais e valores intitulado de “*Valor agregado na industrialização por encomenda*”. Entretanto, pelo confronto das notas fiscais acostadas ao processo com o demonstrativo elaborado pela fiscalização, constato que não se trata de operação do valor agregado na industrialização e sim de retorno simbólico das mercadorias.

Tomando por exemplo, a Nota Fiscal nº 10 acostada à fl. 106, a mesma emitida pelo estabelecimento industrializado (FAFEN, CNPJ – 04.298.015/0001-39), contra o estabelecimento autuado, indica “*operação de retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda*”, referenciando nos dados adicionais que é retorno simbólico das mercadorias enviadas pelo estabelecimento autuado pela Nota Fiscal nº 0485-1. Esta nota fiscal está relacionada no demonstrativo elaborado pelas autuantes à fl. 68. O mesmo ocorre com a Nota Fiscal nº 41 acostada à fl. 112, relacionada no demonstrativo da fl. 73.

Pelo exposto, com relação a estas operações (água clarificada e desmineralizada) está correto o fundamento da Decisão ao indicar que o § 2º do art. 615 do RICMS/97 prevê a incidência do ICMS sobre o valor acrescido pelo estabelecimento industrializador, mas está equivocado quanto ao aspecto fático, pois se trata de retorno simbólico ao estabelecimento de origem dos bens remetidos para industrialização, conforme previsto no art. 616 do RICMS/97, que previa:

Art. 616. Nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização nas condições do artigo anterior, dentro do prazo previsto em seu § 3º, prevalecerá à suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido”.

Assim sendo, acato as alegações recursivas para afastar a exigência fiscal relativa as operações de retorno simbólico da remessa para industrialização de água clarificada e desmineralizada, totalizando R\$286.418,03 de acordo com o demonstrativo apresentado no presente Recurso, o que será deduzido no fim do voto.

No tocante as operações de industrialização de vapor (CFOP 1124) o recorrente alegou que apesar de o produto está enquadrado no regime de diferimento (art. 343, XIX do RICMS/97), em se tratando de operações de industrialização por encomenda, deve ser aplicado o disposto nos artigos 616 e 617 do RICMS/97.

Na Decisão ora recorrida foi fundamentado que vale a mesma ressalva, do § 2º do art. 615, o art. 617.

No que se refere a estas operações, observo que no citado demonstrativo de fls. 41 a 104 (*Valor agregado na industrialização por encomenda*), foram relacionadas notas fiscais de aquisições de vapor 15Kg e 42Kg com as seguintes características:

A) Nota Fiscal nº 04 acostada à fl. 105, relacionada no demonstrativo de fls. 69 e 70, emitida pela FAFEN, CNPJ – 04.298.015/0001-39, contra o estabelecimento autuado, indica operação de “*venda mercadoria adquirida recebida de terceiros*” CFOP 5102. No campo de dados adicionais foi indicado que o ICMS estava diferido, conforme disposto no art. 343, XIX do RICMS/97;

B) Nota Fiscal nº 14 acostada à fl. 107, relacionada no demonstrativo de fls. 68 e 69, emitida pela FAFEN, CNPJ – 04.298.015/0001-39, contra o estabelecimento autuado, indica operação de “*industrialização efetuada para outra empresa*” CFOP 5124. No campo de dados adicionais foi indicado que o ICMS estava diferido, conforme disposto no art. 617, I e II do RICMS/97;

Pelo exposto, com relação às operações de aquisição de vapor indicado na letra A, é devido o ICMS pelo encerramento do diferimento previsto no art. 343, XIX do RICMS/97, vigente no período de 21/06/07 a 31/10/11 que previa diferimento:

"XIX - nas saídas internas de ar comprimido, vapor d'água e água clarificada, desmineralizada ou potável, para o momento em que ocorrer a entrada dos produtos no estabelecimento do adquirente;"

No tocante as operações indicadas na letra B, em se tratando de operação de valor agregado (vapor) de retorno de produto remetido para industrialização (gás natural e água) é devido o ICMS em conformidade com o disposto no § 2º do art. 615 e art. 617 do RICMS/97 abaixo transcrito:

Art. 615. É suspensa a incidência do ICMS nas saídas internas e interestaduais de mercadorias ou bens a serem industrializados, total ou parcialmente, em estabelecimento do mesmo contribuinte ou de terceiro, por conta do remetente (Conv. AE 15/74).

§ 2º Ressalvada a incidência do imposto no tocante ao valor acrescido pelo estabelecimento industrializador, a suspensão prevista neste artigo compreende:

I - a saída que, antes do retorno dos produtos ao estabelecimento autor da encomenda, por ordem deste for efetuada pelo estabelecimento industrializador com destino a outro, também industrializador;

II - a saída efetuada pelo estabelecimento industrializador, em retorno ao autor da encomenda.

Art. 616. Nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização nas condições do artigo anterior, dentro do prazo previsto em seu § 3º, prevalecerá a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, entende-se como valor acrescido o descrito na alínea "a" do inciso II do art. 59.

Art. 617. Na hipótese do artigo anterior, é diferido o lançamento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte, desde que, cumulativamente:

I - o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado;

II - as mercadorias sejam destinadas a comercialização ou a industrialização.

Ressalte-se ainda, que conforme apreciado anteriormente o estabelecimento autuado exerce atividade industrial de produção de amônia, uréia e ácido nítrico e o vapor d'água é utilizado neste processo. Portanto, não merece reparo a Decisão ora recorrida, relativo às operações com vapor d'água, totalizando R\$ 2.129.520,15.

Por fim, com relação às operações de aquisições de vapor com o CFOP 1.101, com valor de R\$863.414,43, o recorrente reafirma que não estão vinculados a suspensão de ICMS nas remessas para industrialização e foi recolhido o ICMS diferido por meio de lançamento no item 2 (débito) devidamente discriminado no livro RAICMS.

A 4ª JJF fundamentou que “... consoante muito bem observaram as auditoras do Estado, as planilhas de fls. 719 a 744 são meros documentos de controle interno, sem previsão ou valor legal”.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que com relação a estas operações a empresa juntou com a defesa:

- a) Demonstrativo analítico, relacionado às notas fiscais, o CFOP 1101 com os respectivos valores do ICMS, às fls. 289 a 302;
- b) Demonstrativo sintético à fl. 303, totalizando os valores por nota fiscal;

- c) Demonstrativo extra-apuração às fls. 720 a 744 no qual indicou débitos e créditos de ICMS diferido lançado por nota fiscal;
- d) Cópia do livro RAICMS às fls. 310 a 502, relativo ao período fiscalizado, no qual foi indicado no item “002 – Outros débitos” o montante total conforme discriminado e na folha discriminativa a indicação do valor do ICMS DIFERIDO NA ENTRADA P/INDUSTRIALIZAÇÃO com indicação das respectivas notas fiscais.

Tomando por exemplo à Nota Fiscal nº 46, cujos valores foram relacionados nas fls. 46/47 do demonstrativo elaborado pela autuantes, foi indicado no demonstrativo sintético da empresa à fl. 303 o valor de R\$17.097,18 (fl. 294 do analítico), cujo documento extra apuração de fl. 720 indica débito de R\$3.610,53 (Nota Fiscal nº 362436) + R\$17.097,18 (Nota Fiscal nº 46-1) totalizando R\$20.707,71, valor este que foi discriminado na fl. 364, no livro RAICMS com indicação das duas notas fiscais, integrando o montante total do item 2 da fl. 363 totalizando R\$182.178,20.

O mesmo ocorre com diversas notas fiscais relacionadas nos demonstrativos elaborados pelas autuantes e indicadas no demonstrativo sintético apresentado pela empresa à fl. 303, com a respectiva indicação no item 2 do discriminativo de débito (ICMS diferido) escriturado no livro RAICMS.

Entretanto, constato que diversos valores indicados no demonstrativo sintético de fl. 303, as mencionadas Notas Fiscais de números 29, 37, 88, 96, 119 e 131 não integram o demonstrativo elaborado pelas autuantes. Observo ainda que a Nota Fiscal nº 129 corresponde ao mês de abril, mês em que não foi exigido ICMS.

Assim sendo, acato em parte o demonstrativo sintético de fl. 303 totalizando valor de R\$312.907,26 valor que será deduzido no demonstrativo de débito apresentado no final do voto.

Não acato o valor de R\$550.507,15 tendo em vista que os valores comprovados de recolhimento do ICMS diferido na aquisição de vapor, não foi objeto de exigência na infração 4.

Mês	NF relacionadas no levantamento fiscal	Valor	Dem. Aut.	RAICMS
janeiro-08	46	17.097,18	46	354
fevereiro-08	61	18.530,34	47	357
março-08	73	3.646,91	53	390
junho-08	104	22.094,64	56	378
julho-08	118	54.773,08	63	371
agosto-08	127	42.241,62	68	343
setembro-08	4	8.583,77	69	412
outubro-08	20	36.059,30	73	405
novembro-08	38	38.422,24	73	398
dezembro-08	55	7.547,79	77	350
janeiro-09	67	21.656,94	79	733
fevereiro-09	75	2.831,55	83	427
março-09	115	2.400,43	83	434
maio-09	140	2.038,27	88	450
junho-09	156	2.317,80	89	458
julho-09	169	2.549,09	95	464
agosto-09	180	12.334,51	96	471
setembro-09	199	9.329,03	98	478
outubro-09	212	924,61	99	486
novembro-09	223	7.528,18	103	494
Total		312.907,28		

Mês	NF que não constam no levantamento fiscal	Valor
	29	45.080,79
dezembro-07	37	19.234,20
	88	131.085,53
	96	126.354,45
	119	96.823,80
abril-09	129	2.891,71
	131	129.036,67
Total		550.507,15

Quanto aos valores reconhecidos e pagos e dos valores que entendeu terem sido atingidos pelo instituto da decadência, indicados na petição juntada ao processo após a sua instrução (fls. 1024/1026), aprecio que:

- A) No tocante aos valores exigidos relativos ao período de janeiro/08 a setembro/08, convém ressaltar que nem na defesa inicial (fls. 131/149), nem no Recurso Voluntário interposto (fls. 842/853), houve apresentação de qualquer argumento neste sentido. Quanto a preliminar de mérito de decadência relativo aos fatos gerados ocorridos no período de janeiro a setembro/08, conforme posicionamento adotado em Decisões proferidas por este Conselho de Fazenda, e Pareceres opinativos da PGE/PROFIS, houve omissão de pagamentos do tributo estadual e não

pode ser aplicado o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, visto que o art. 107-B, §5º do COTEB, combinado com o art. 173, I, do CTN, fixa prazo de cinco anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, para contagem de prazo para a Fazenda Pública constituir o lançamento. Assim sendo, tendo o Auto de Infração sido lavrado em 27/09/13, com relação aos fatos geradores ocorridos naquele período, só seriam alcançados pela decadência se o lançamento fosse feito depois de 31/12/13. Embora não haja consenso quanto a esse entendimento, esse posicionamento tem sido prevalentes nas decisões proferidas por este Conselho, a exemplo da Decisão contida no Acórdão CJF nº 0130-11/11. Fica rejeitada a preliminar de mérito da decadência. Ressalte-se que embora os artigos 107-A e o § 5º do artigo 107-B, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) tenham sido revogados pela Lei nº 13.199/14 (com efeitos a partir de 29/12/14), tais dispositivos eram vigentes quando da lavratura do Auto de Infração (27/09/13) e são válidos a sua aplicação.

- B) No que se refere aos valores que foram reconhecidos e pagos totalizando valor do principal de R\$1.395.972,17 (fl. 1027 e 1028) com os devidos acréscimos legais, relativo ao reconhecimento dos valores exigidos na infração 4, das operações com os CFOPs 1124 e 1125, os mesmos devem ser considerados quando da quitação do Auto de Infração.

Por tudo que foi exposto, acato os valores indicados na planilha apresentada junto com a defesa totalizando R\$286.418,03, relativo ao retorno simbólico de água clarificada e água desmineralizada remetida para industrialização, por estarem acobertadas pelo instituto da suspensão do ICMS, bem como os valores totalizando R\$312.907,28, relativo ao pagamento do ICMS diferido nas operações de aquisição de vapor que foi comprovado nos autos.

Deduzido os valores do débito original da infração 4, de R\$3.279.352,61 resulta em valor devido de R\$2.712.761,37 conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Data Vcto	1.Valor Autuado	2.Dev. Simbólica de água clar/desm.	Fl.	3.Recolhimento do ICMS Dif. Vapor	Fl.	Valor devido = 1 - 2 - 3
31/01/08	09/02/08	225.588,07	11.310,83	271	17.097,18	303	197.180,06
29/02/08	09/03/08	20.103,31	20.103,32	271	18.530,34	303	-
31/03/08	09/04/08	404.556,59	13.084,79	271	3.646,91	303	387.824,89
30/04/08	09/05/08	102.996,73	10.230,68	271		303	92.766,05
31/05/08	09/06/08	12.287,31	12.287,31	271		303	-
30/06/08	09/07/08	22.406,56	14.236,08	271	22.094,64	303	-
31/07/08	09/08/08	164.356,99	11.810,49	271	54.773,08	303	97.773,42
31/08/08	09/09/08	426.485,26	17.448,38	271	42.241,62	303	366.795,26
30/09/08	09/10/08	185.791,27	14.512,98	271	8.583,77	303	162.694,52
31/10/08	09/11/08	163.240,40	14.157,35	271	36.059,30	303	113.023,75
30/11/08	09/12/08	224.195,73	30.764,51	271	38.422,24	303	155.008,98
31/12/08	09/01/09	50.671,58	0,00	271	7.547,79	303	43.123,79
31/01/09	09/02/09	149.006,70	9.280,27	271	21.656,94	303	118.069,49
28/02/09	09/03/09	67.504,52	4.110,67	271	2.831,55	303	60.562,30
31/03/09	09/04/09	117.123,88	14.065,05	271	2.400,43	303	100.658,40
31/05/09	09/06/09	253.668,29	40.952,02	271	2.038,27	303	210.678,00
30/06/09	09/07/09	14.334,41	12.296,14	271	2.317,80	303	-
31/07/09	09/08/09	133.760,77	0,00	271	2.549,09	303	131.211,68
31/08/09	09/09/09	267.512,25	13.259,95	271	12.334,51	303	241.917,79
30/09/09	09/10/09	22.693,02	1.072,84	271	9.329,03	303	12.291,15
31/10/09	09/11/09	79.841,15	6.946,34	271	924,61	303	71.970,20
30/11/09	09/12/09	77.904,75	6.789,38	271	7.528,18	303	63.587,19
31/12/09	09/01/10	93.323,07	7.698,62	271		303	85.624,45
Total		3.279.352,61	286.418,00	271	312.907,28	303	2.712.761,37

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com redução do débito da infração 4 de R\$ 3.279.352,61 para R\$2.712.761,37, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência e Infrações 2, 3 e 4)

Em que pese o sempre embasado voto do n. Conselheiro Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento em relação às infrações 2, 3 e 4.

Inicialmente, de ofício analiso questão de ordem pública para perquirir se houve a decadência do

direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, os fatos geradores ocorreram em 2008 e a autuação foi lançada somente em 27.09.2013, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

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

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

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

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

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

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

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

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que *somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de*

matéria tributária, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

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

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

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer de fls. 6093 a 6097.

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

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

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

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

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

prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 1ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

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

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

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

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Agravo regimental não provido.

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

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento

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

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

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

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

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 27.09.2008 não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Passo para análise dos outros aspectos de minha divergência com o n. Conselheiro Relator.

Cura lembrar que os motivos das infrações 2 e 3 são a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento (infração 2), bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação (infração 3).

Portanto, a questão posta em discussão nestas infrações PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos. No entender do n. Relator e dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados aos mencionados lançamentos (elemento filtrante, lubrificantes óleos, graxas, nitrogênio) são produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA vigente à época dos fatos, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas, *in verbis*:

Art. 93. (...)

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

(...)

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

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

Como cediço, o direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que

tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Entendeu por bem legislador complementar, todavia, estabelecer um prazo a partir do qual o direito ao crédito relativo às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento poderia começar a ser usufruído pelos contribuintes.

Nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS, tendo ficado esta tarefa, portanto, a cargo do Poder Executivo.

Neste sentido, assim dispunha o artigo 93, inciso I e seu parágrafo 1º, do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

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

(...)

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

(...)

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

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; (grifo nosso)

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Nada mais lógico e sistemático!

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

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem as alíneas “a” e “b” destina-se a abarcar os produtos intermediários, o material de embalagem, *bem assim as demais*

mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Por outro lado, com o objetivo de traduzir o limite temporal estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96 no que concerne ao direito ao crédito do ICMS, relativamente às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, assim dispõe o inciso V do artigo 93, aqui analisado:

Art. 93

(...)

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

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

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

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no inciso v e no §1º do art. 93, que são alternativas e traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade industrial a aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º do então vigente art. 93 do RICMS/BA-97, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução. Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pelas alíneas “a” e “b” do inciso V do artigo 93.

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

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

Vale trazer novamente à colação as definições de como tais elementos são utilizados no processo produtivo da empresa:

***Elemento Filtrante Filtro Circular** é usado na extrusora, e que ao entrar em contato com o produto final, retém impurezas e evita contaminação do produto. Tendo função vital no processo produtivo, e necessita constantemente ser repostado ao longo do processo produtivo, pois perde as características, terminando*

imprestável para novo uso após o seu consumo.

Tela de Aço Inox também usada como elemento filtrante do 44F12, que este serve para a filtração de água de recirculação em circuito fechado, e retém partículas geradas no sistema de corte do grão do polipropileno. Também precisa ser constantemente reposta, sendo substituída em função do desgaste, não sendo reaproveitada.

Visto isto, passo a analisar se os mencionados produtos atendem às exigências prescritas no § 1º do artigo 93 do RICMS/BA.

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

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

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97.

Em síntese, entendo que deve SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Portanto, de ofício, concluo que as ocorrências datadas antes 27/09/2008 e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar insubsistentes as infrações 2 e 3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **117808.0004/13-8**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.322.218,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência e Recurso Voluntário - Infrações 2 e 3) - Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência e Recurso Voluntário - Infrações 2 e 3) - Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência e Recurso Voluntário - Infrações 2 e 3)

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