

**PROCESSO** - A. I. N° 269132.0001/13-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BRASKEM S/A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0047-05/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 26/09/2016

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

#### ACÓRDÃO CJF N° 0188-11/16

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. INFRAÇÃO 1. O freon, usado na remoção de energia do processo, é gás denominado inerte. Isso porque não reage, não compõe a sucessão de reações destinadas à fabricação do produto final. Suas propriedades são muito mais físicas do que químicas, pois opera com o objetivo de controle de temperatura, em ciclos de troca térmica. **b)** CRÉDITO APROPRIADO EM VALORES SUPERIORES AOS DESTACADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS. INFRAÇÃO 8. Restou comprovado, na defesa, que o recorrido fazia jus aos créditos. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. INFRAÇÃO 2. As operações das quais resultaram os itens 01/02 do Auto de Infração são as mesmas: aquisições em outras unidades da Federação, de materiais destinados ao uso e consumo, tendo sido exigidos no primeiro o crédito indevido e no segundo as diferenças de alíquotas. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. ERRO NA APURAÇÃO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOR. INFRAÇÃO 3. Estatui o art. 72, I do RICMS-BA/1997, em vigor quando dos fatos, que, tendo a operação ou prestação sido tributada com redução da base de cálculo decorrente de Convênio, a apuração do montante a pagar (da diferença de alíquotas) será feita em função do mesmo valor resultante daquela redução 3. ZONA FRANCA DE MANAUS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. INFRAÇÃO 4. Apresentadas as declarações de ingresso, emitidas pela SUFRAMA. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. INFRAÇÃO 6. Multa de 10% do valor da operação. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. INFRAÇÃO 5. Multa de 1% do valor da operação. Aplicado o comando do art. 106, I do CTN, no que tange à infração 6. Recurso **PARCIALMENTE PROVÍDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício em relação à Decisão da 5<sup>a</sup> JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão n° 0047-05/16), que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima

epigrafado, lavrado no dia 09/05/2013 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 733.281,34, sob a acusação do cometimento das 08 (oito) irregularidades abaixo discriminadas.

*Infração 01 – Utilização indevida de crédito referente às aquisições de materiais de uso e consumo (gás freon, hidrazina e inibidor de corrosão). R\$ 35.639,41 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.*

*Infração 02 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de materiais de uso e consumo (gás freon, hidrazina e inibidor de corrosão). R\$ 30.425,88 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.*

*Infração 03 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de materiais de uso e consumo, “como também para o ativo imobilizado da empresa, onde foram apurados os valores que se encontram no Demonstrativo de Débito constante dos Anexos II e II-A”. R\$ 10.227,14 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.*

*Infração 04 – Falta de recolhimento do imposto, em virtude de saídas de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus, com o benefício da isenção, mas sem as comprovações dos efetivos internamentos por parte da SUFRAMA. R\$ 29.404,40 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996.*

*Infração 05 – Entradas não tributáveis sem registro na escrita. R\$ 39.036,25. Multa de 1% sobre o valor das entradas omitidas, prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/1996.*

*Infração 06 – Entradas tributáveis sem registro na escrita. R\$ 163.090,81. Multa de 10% sobre o valor das entradas omitidas, prevista no art. 42, X da Lei nº 7.014/1996.*

*Infração 07 - Saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção. R\$ 418.986,65 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996.*

*Infração 08 - Utilização indevida de crédito, em valores superiores aos destacados nos documentos fiscais. Consta que o sujeito passivo usou crédito, no livro Registro de Apuração, em montante superior ao constante dos conhecimentos de transporte relativos a cada mês fiscalizado. R\$ 6.470,80 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 10/03/2016 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade (fls. 1.114 a 1.125), nos termos abaixo reproduzidos.

“VOTO

*O Auto de Infração em lide é composto de 8 (oito) imputações conforme foi detalhadamente exposto no relatório.*

*O contribuinte, na fase de defesa, reconheceu a procedência das exigências fiscais contidas nos itens 1 e 2, de forma parcial, em relação à apropriação de créditos indevidos e pagamento do ICMS-DIFAL dos produtos hidrazina sulfito de sódio 90%. Reconheceu também a totalidade das infrações 5 e 6, com os benefícios da Lei 12.903/13, e a íntegra da infração 7, com as reduções previstas na Lei Estadual nº 13.449/15, dentro do Programa Concilia Bahia, observando, no entanto, que a infração 6 foi reduzida por força da Lei nº 13.461 de 10.12.15 coincidindo com o valor pago pelo contribuinte.*

*Consta nos autos relatório extraído do SIGAT (fl. 1.092), revelando a quitação das parcelas reconhecidas. Os valores recolhidos pelo contribuinte deverão ser homologados pela repartição fazendária.*

*Em relação às parcelas remanescentes da infração 1 a exigência fiscal está concentrada na utilização indevida de crédito fiscal em relação ao gás freon e produtos inibidores de corrosão, aplicados na água de resfriamento. O contribuinte também pede a exclusão da exigência fiscal das notas fiscais 13941, 13942 e 13968, relacionadas a operações de devolução; e da NF 2643, por se tratar de operação de remessa para demonstração que foi objeto de posterior retorno ao Estado de origem através da NF 7287.*

*Passarei a analisar cada um dos itens remanescentes da referida exigência fiscal. Tomo por base as informações prestadas pelos autuantes nos autos e aquelas que foram apresentadas pela empresa autuada nas suas diversas intervenções no PAF, especialmente, o Laudo Técnico do IPT (Instituto de Pesquisas Tecnológicas) ligado à USP (Universidade de São Paulo), peça que foi juntada ao PAF, às fls. 1.028 a 1.047. Neste laudo é descrito no item 8 (págs. 1.037/1.045), de forma minuciosa, os processos de produção verificados nas plantas de Cloro e Soda CS-2, que integram o estabelecimento fiscalizado e a correspondente participação de cada item objeto dos estornos de crédito fiscal.*

*Em relação ao gás freon 22, os autuantes explicaram que o produto é utilizado nos trocadores de calor e nas torres de refrigeração, não mantendo nenhum contato físico direto com as matérias-primas, nem integrando o produto final, ainda que na forma de resíduos indesejáveis. Que o mesmo não é reposto a cada início do processo de produção, não se inutilizando ou tornando-se imprestável, havendo tão somente reposição ínfima*

devido a vazamentos que ocorrem em razão dos sistemas por onde o produto trafega não serem totalmente fechados. Entendem que o gás freon tem características semelhantes ao óleo lubrificante utilizado nas bombas e compressores das linhas de produção, razão pela qual sustentam que o mesmo deve ser considerado produto de uso e consumo.

Já no descriptivo apresentado pela defesa, consubstanciado no Parecer IPT (fls. 1.028 a 1.047), é explicado que na planta fabril objeto da fiscalização a cadeia produtiva tem início com a eletrólise da salmoura (aplicação de corrente elétrica em uma solução aquosa concentrada de sal - NaCl), onde se obtém os produtos hidrogênio, soda cáustica 50% e cloro. Que o cloro obtido pelo processo eletrolítico necessita de tratamento especial para a retirada de impurezas e é desenvolvido em quatro etapas: resfriamento, secagem, compressão e liquefação do cloro gasoso. É pontuado ainda que o cloro é retirado das células de produção a uma temperatura média de 85°C, sendo resfriado em duas etapas: resfriamento primário, até cerca de 45°C, em contato com a água clarificada (lavagem por contato) e resfriamento nos trocadores de calor, até 12°C, onde é utilizada água do circuito fechado. Que essa água é refrigerada com a utilização do gás freon, cuja reposição se dá a cada período mensal (informação extraída do Parecer IPT, pág. 1.041 do PAF). Acrescentou mais à frente que o gás freon é também empregado na etapa de liquefação do cloro, através da redução de temperatura das torres de condensação, garantindo a manutenção do processo produtivo de forma estável (Parecer IPT, pág. 1.042, do PAF). Por fim, declarou a defesa, que o gás freon é empregado também para proporcionar o resfriamento a cerca de 15°C, visando à realização do processo de desmercurização do hidrogênio, gás que é contaminado na atividade produtiva pelo mercúrio industrial, conforme descriptivo contido no Parecer IPT (págs. 1.043/1.044 do PAF).

As descrições contidas no Parecer do IPT não foram contraditadas pelos autuantes, razão pela qual dou ao referido documento o “status” de prova técnica.

Assim, ao contrapor os argumentos defensivos com aqueles apresentados pelos autuantes, verifico que o gás freon é um elemento refrigerante, comumente empregado quando se necessita de remoção de energia do processo, operando, dessa forma, em ciclos de troca térmica. As reações químicas que levam à produção do hidrogênio, da soda cáustica, e principalmente, do cloro, são em regra exotérmicas, ou seja, liberam calor, sendo necessário o resfriamento das tubulações e equipamentos mantendo-se ao nível adequado de temperatura do meio reativo. Não há como se negar que o referido produto tem participação direta no processo de transformação das matérias-primas, funcionando como elemento de troca de calor, visto que variável temperatura é de suma importância na atividade fabril da autuada, que contempla diversas reações químicas que necessitam de sofrer ajustes naquela variável para a geração do produto final dentro das especificações exigidas pelo mercado. Paralelamente e de forma subsidiária o controle de temperatura dos processos químicos proporciona a conservação dos ativos da fábrica. No caso em exame a função do gás freon no processo fabril do estabelecimento autuado se assemelha a de um combustível, só que fazendo o papel inverso: ao invés de adicionar calor (energia térmica) ao processo, proporciona a redução de temperatura para que as reações químicas ocorram dentro das especificações exigíveis.

Enquadro, portanto, o gás freon na categoria dos denominados produtos intermediários em razão da sua participação no processo produtivo da autuada, na condição de elemento indispensável, apesar de não se integrar ao produto final. As parcelas relacionadas com esse item devem ser excluídas da autuação, em conformidade com a planilha juntada pelos autuantes à fl. 973, após diligência, totalizando para a infração 1, a exclusão da quantia de R\$ 2.858,53 e para a infração 2, R\$ 1.667,75: (alterações com redução de débito a serem promovidas nos meses fev e mar de 2009 e jan, mar, jul e out de 2010).

Em relação aos demais produtos objeto da glossa de créditos, podemos enquadrá-los na categoria de inibidores de corrosão dos equipamentos da fábrica e aqueles destinados a eliminar micro-organismos, a exemplo, de algas e bactérias, nos sistema de água de resfriamento da unidade fabril. Os mencionados produtos, com a respectiva participação na atividade da empresa, se encontram descritos no Parecer do IPT (fl. 1.047 do PAF), e apresentam diversas denominações: Trasar, Nalco e Nalco 8338, PSO, Continuum, Inhibitor, e os agentes biocidas, algicidas e biodispersantes. Em suma: são produtos destinados a evitar que os equipamentos e tubulações da unidade fabril sofram corrosões e incrustações indesejáveis e operam também no controle microbiológico daqueles equipamentos e tubulações.

Conforme jurisprudência reiterada desse Conselho Estadual de Fazenda, em decisões de 1º e 2º graus, algumas delas citadas na peça informativa dos autuantes, a exemplo dos Acórdãos 0152-11/11; 0137-02/12; 0049-04/11; 0301-12/12, os insumos utilizados no sistema de água de resfriamento, para efeito de evitar corrosão nos equipamentos, não ensejam crédito fiscal de ICMS. De acordo com o Acórdão nº 0049-04/11, através do qual caso semelhante foi julgado por este CONSEF, temos que: “O sistema de resfriamento de água tem a função de gerar menores temperaturas para as correntes intermediárias do processo, deixando-as, desse modo, em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O método consiste em transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) por intermédio do contato entre ambos. A água que resfria as correntes – ao se aquecer – permite que os seus sais se tornem insolúveis e, junto com microorganismos, se depositem nas paredes dos trocadores de calor, o que pode danificá-los através da corrosão e ocasionar a parada da planta. Para evitar isso é que são usados os

produtos *DISPERSANTE SISTEMA RESFRIAMENTO e TRASAR* 73202. Portanto, tais materiais, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que se caracterizam como matérias-primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis. O combate ao depósito de sais e microorganismos, bem como à corrosão, pode ser levado a efeito por outros meios que não sejam o uso de *DISPERSANTE SISTEMA RESFRIAMENTO e TRASAR* 73202. Concluo que não fazem parte do processo de produção, por serem inseridos em uma corrente secundária (água de resfriamento), que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de prevenir danos aos equipamentos da planta”.

Com base na reiterada jurisprudência desse Tribunal Administrativo, não acato o pleito do contribuinte para que se proceda a retirada dos produtos classificados como inibidores de corrosão e os biocidas da autuação. Fica mantida a exigência fiscal em relação a essas parcelas, conforme demonstrativo elaborado pelos autuantes, após diligência, que foi juntado às fls. 976/977, perfazendo o valor de R\$ 1.117,96 para a infração 1 (crédito indevido) e R\$ 1.597,08 para a infração 2 (DIFAL).

Em relação às notas fiscais 13.941, 13.942 e 13.968 (doc. fls. 532/534), restou demonstrado nos autos que as mesmas acobertavam operações de devolução do produto hipo-hipoclorito de sódio, promovida pelo cliente da autuada, a empresa Sasil – Coml e Indl. de Petroquímicos Ltda, localizada neste Estado, I.E. nº 01.384.761, desfazendo as vendas realizadas através das notas fiscais 12.520, 12.521 e 15.536, emitidas pela impugnante (doc. fls. 535/537). As mencionadas operações de vendas, posteriormente canceladas, se referem a mercadorias produzidas pela autuada, sendo as notas emitidas com CFOP 5101. Os autuantes, na informação fiscal, reconheceram o equívoco cometido e procederam à exclusão das citadas notas fiscais do lançamento. Em decorrência, o valor do débito no mês de novembro de 2010 fica reduzido, na infração 01, de R\$ 7.054,16 para R\$ 1.218,32, permanecendo o mesmo valor para a infração 02, no importe de R\$ 1.740,46.

No tocante à NF nº 3643, emitida pela empresa Rockwell localizada a São Paulo, ficou provado que a operação envolveu a entrada para fins de demonstração de um “inversor de frequência” (doc. fl. 538 do PAF). A data de ocorrência do crédito indevido se deu no mês de abril de 2010, e a defesa apresentou, na impugnação, a nota fiscal de retorno do bem, NF nº 7287, emitida pela própria Braskem, datada de 08 de abril de 2010. Os documentos apresentados revelam que o bem não foi incorporado ao ativo da empresa ou sequer utilizado em suas atividades, o que afasta a exigência do DIFAL. Por sua vez, não restou provado que houve apropriação indevida de crédito fiscal, visto que a operação de retorno do bem foi tributada, anulando o crédito originalmente lançado na escrita fiscal, conforme atesta cópia do livro de saídas da autuada (doc. juntado à fl. 540 dos autos). Assim, o valor do débito do mês de abril de 2010 fica reduzido, na infração 01, de R\$ 1.945,25 para R\$ 793,29, e, na infração 02, de R\$ 2.778,92 para R\$ 1.133,26.

O Demonstrativo de Débito da Infração 01 passa a ter a seguinte configuração, após as exclusões acima mencionadas: [planilha de fls. 1.122/1.123].

A infração 2 é reflexa da infração 1, e alcança a exigência de ICMS a título de DIFAL. Este item é procedente em parte, com a exclusão do item gás freon e das operações relacionadas às notas fiscais 13.941, 13.942 e 13.968 (doc. fls. 532/534) e NF nº 3643. O Demonstrativo de Débito da Infração 2, passa a ter a seguinte configuração, após a exclusões citadas: [planilha de fl. 1.123].

Na infração 3, a exigência de ICMS se deu em razão de o contribuinte ter deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (DIFAL), nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a seu ativo imobilizado. Conforme se encontra evidenciado nos Demonstrativos que embasaram a exigência fiscal (fls. 22 a 41) e nas razões articuladas na impugnação e na informação fiscal, as diferenças cobradas se concentram nas notas fiscais que acobertaram bens que na unidade federada de origem foram tributados com redução de base de cálculo, conforme se pode verificar nos documentos acostados às fls. 42 a 69 e fls. 542 a 571, anexados no processo por amostragem, respectivamente, pelos autuantes e pela defesa. No campo “informações complementares” das referidas notas fiscais é informada a legislação do Estado de origem, o decreto publicado pelo chefe de executivo que serviu de base para a aplicação do benefício fiscal. Entretanto, os autuantes não consideram as reduções de imposto lançadas nas notas fiscais em razão do benefício não ter sido fundamentado em norma de Convênio, aprovado no âmbito do CONFAZ (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA).

Observo, em conformidade com as alegações defensivas, que as operações autuadas se referem à aquisição de válvulas dos tipos, gaveta, esfera ou borboleta, que nos termos do Convênio ICMS 52/91 são beneficiadas com a redução da base de cálculo do ICMS. As referidas mercadorias estão inseridas no Anexo I do citado Convênio, no item 64, correspondente às posições 8481.90.93, 8481.80.95, 84.81.80.97 e 84.81.80.99 da tabela da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH). Assim, considerando que as reduções de base de cálculo consignadas nas notas fiscais de origem tem amparo em Convênio do CONFAZ, aprovado nos termos da Lei Complementar nº 24/75, não vislumbra razões jurídicas para a manutenção do item 3 do Auto de Infração, mesmo que nos documentos emitidos pelos fornecedores das mercadorias não tenha sido mencionada a norma matriz do benefício. Incide no presente caso as disposições do art. 7º, inc. III, do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, que prescrevia que no cálculo do ICMS, devido a título de DIFAL, o valor a ser pago seria efetuado considerando a redução de base de cálculo decorrente de Convênio.

*Julgo, portanto, improcedente a infração nº 3.*

*Na infração 4 a exigência fiscal recaiu sobre as operações de remessa de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus (ZFM), sem comprovação de internamento das mercadorias naquela área beneficiada com a isenção do ICMS. O contribuinte, na peça impugnatória, juntou nos autos (doc. 11, fls. 572/581) declarações de ingresso emitidos pela SUFRAMA, para demonstrar que as mercadorias consignadas nas notas fiscais objeto da autuação entraram fisicamente na zona incentivada. Os autuantes, na informação fiscal, após analisarem as provas anexadas pela defendente, acataram as argumentações do sujeito passivo e pediram a exclusão da cobrança que integra a infração nº 4. Frente às provas anexadas pela defesa a infração 4 é totalmente improcedente.*

*No que se refere à infração 8, a acusação é de utilização indevida de crédito fiscal, apropriado no livro de apuração do ICMS em valor superior àqueles consignados nos conhecimentos de transporte listados no Anexo VII-A (doc. fls. 443/444). Na fase de defesa o contribuinte apresentou a cópia de todos os Conhecimentos (doc. fls. 784 a 837) e correspondente planilha (fls. 782/783), totalizando o somatório dos créditos fiscais lançados nos livros de apuração do ICMS.*

*Os autuantes acataram as provas e argumentos defensivos, pedindo que a infração 8 seja também excluída da autuação. Restou, provado, portanto, que o autuado fazia jus aos créditos decorrentes da tomada de serviços de transporte, nos montantes lançados na sua escrita fiscal, nos meses de agosto, outubro e novembro de 2010. Julgo improcedente o item 8 do Auto de Infração.*

*Ante o acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração que passa a ter a configuração abaixo:*

*Infração 1 - PROCEDENTE EM PARTE (PAGAMENTO PARCIAL);  
Infração 2 - PROCEDENTE EM PARTE (PAGAMENTO PARCIAL);  
Infração 3 - IMPROCEDENTE;  
infração 4 - IMPROCEDENTE;  
infração 5 - PROCEDENTE (PAGAMENTO COM AS REDUÇÕES DA LEI);  
infração 6 - PROCEDENTE (PAGAMENTO COM AS REDUÇÕES DA LEI)  
Infração 7 - PROCEDENTE (PAGAMENTO COM AS REDUÇÕES DA LEI);  
Infração 8 - IMPROCEDENTE".*

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite preconizado no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0047-05/16.

Às fls. 1.139 a 1.143, o sujeito passivo ingressa com petição, na qual, relativamente às infrações 01/02, informa o recolhimento dos valores julgados procedentes pela JJF e requer homologação.

## VOTO

As operações das quais resultaram os itens 1 e 2 do Auto de Infração são as mesmas: aquisições em outras unidades da Federação, de materiais destinados ao uso e consumo, tendo sido exigidos no primeiro o crédito indevido e no segundo as diferenças de alíquotas.

Em respeito ao gás freon, o art. 93, § 1º, I do RICMS-BA/1997 estatui que a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas e os serviços estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; sejam consumidos nos processos ou integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Apesar de o preceptivo regulamentar acima referido ter utilizado a preposição “ou”, fato é que, por consectário lógico e teleológico, para fins de direito de crédito, os três requisitos devem ser atendidos: (i) o material deve guardar vínculo com a industrialização, (ii) deve ser consumido no processo e (iii) deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável.

Não é a essencialidade o elemento primordial no sentido de determinar ou não o direito ao crédito, mas o preenchimento das três condições acima discriminadas, o que não ocorre com o gás freon, elemento quimicamente inerte, que não se consome no processo e não integra o produto final na qualidade de indispensável. Portanto, não atende a duas das três condições. As

informações fiscais e o laudo técnico dão conta da mínima reposição desse material, em períodos mensais, pelo que não se pode concluir que seja consumido na industrialização.

*"(...) os autuantes explicaram que o produto é utilizado nos trocadores de calor e nas torres de refrigeração, não mantendo nenhum contato físico direto com as matérias-primas, nem integrando o produto final, ainda que na forma de resíduos indesejáveis. Que o mesmo não é reposto a cada início do processo de produção, não se inutilizando ou tornando-se imprestável, havendo tão somente reposição ínfima devido a vazamentos que ocorrem em razão dos sistemas por onde o produto trafega não serem totalmente fechados".*

O bem de uso e consumo em análise, usado na remoção de energia do processo, é gás denominado inerte. Isso porque não reage, não compõe a sucessão de reações destinadas à fabricação do produto final. Suas propriedades são muito mais físicas do que químicas, pois opera com o objetivo de controle de temperatura, em ciclos de troca térmica:

*"o cloro é retirado das células de produção a uma temperatura média de 85°C, sendo resfriado em duas etapas: resfriamento primário, até cerca de 45°C, em contato com a água clarificada (lavagem por contato) e resfriamento nos trocadores de calor, até 12°C, onde é utilizada água do circuito fechado. Que essa água é refrigerada com a utilização do gás freon, cuja reposição se dá a cada período mensal (informação extraída do Parecer IPT, pág. 1.041 do PAF)".*

Quanto aos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas 13.941, 13.942 e 13.968, de fls. 532 a 534, restou efetivamente comprovado, nos campos denominados "NATUREZA DA OPERAÇÃO", serem relativos a devoluções de compras.

O DANFE nº 3.643, de fl. 538, refere-se à entrada, para fins de demonstração, de um inversor de frequência. A utilização do crédito indevido se deu no mês de abril de 2010, mas a defesa apresentou, à fl. 539, o documento de retorno, nº 7.287, emitido pelo recorrido em 08/04/2010, demonstrando não ter ocorrido à incorporação do bem no ativo imobilizado, o que afasta a exigência da diferença de alíquotas. Por outro lado, a operação de retorno foi tributada, o que anula o crédito originalmente lançado na escrita, de acordo com a cópia do livro de Registro de Saídas de fl. 540.

Retornando à autuação concernente ao gás freon, até a presente data, neste Conselho de Fazenda, não há Decisão de segunda instância com entendimento equivalente ou semelhante ao da Junta de Julgamento Fiscal, o que este relator, aliás, já havia ressaltado no julgamento dos Recursos de Ofício e Voluntário referentes ao Acórdão JJF nº 0204-05/15 (Acórdão CJF nº 0073-12/16, no qual o gás freon foi tido como material de uso e consumo).

Abaixo, trechos extraídos de outras Decisões do CONSEF/BA, relativas a controvérsias na qual figurou no polo passivo a sociedade empresária recorrida.

*Acórdão CJF 0368-12/14. O gás Freon 22 compressor 50/56 kg, como informa o próprio recorrente, trata-se de um regulador de temperatura da torre de condensação e na recuperação de gases do silo de purga do produto, logo, não se contaminando com o processo produtivo, considerando-se como material de consumo".*

*Acórdão CJF 0301-12/12. Dessa forma, contrariamente ao alegado pela empresa recorrente, os produtos NITROGÊNIO GÁS, GÁS FREON SUVA R-134, GÁS FREON R-22, HIPOCLORITO DE SÓDIO, INIBIDOR DE CORROSÃO OPTISPERSE AP 4653 E INICIADOR INP -75-AL devem ser considerados como materiais de "uso e consumo", e não como produtos intermediários."*

*Acórdão CJF 0238-11/15. (...) tais como gás freon, dowtherm etc. – são produtos utilizados na lubrificação/refrigeração de equipamentos. Pelo exposto, conforme apreciado na Decisão ora recorrida, não se trata de aquisições de produtos intermediários que são "consumidos" pelo estabelecimento industrial, exigindo renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo e sim de materiais de uso ou consumo (...)"*

Com a inserção, nas datas respectivas, dos valores discriminados pelo Fisco à fl. 973, relativos às parcelas das infrações 01/02 decorrentes das entradas de gás freon, altero as planilhas de débito das referidas imputações, apresentadas pela JJF às fls. 1.122/1.123, de forma que o ICMS seja definitivamente lançado nas seguintes bases.

D.OCORRÊNCIA	INFRAÇÃO 01 (R\$)	INFRAÇÃO 02 (R\$)
28/02/2009	557,76	232,40
30/03/2009	1.168,10	1.668,71
30/04/2009	470,99	672,84
31/05/2009	985,71	1.408,16

30/06/2009	1.361,84	1.945,49
31/08/2009	4.841,12	2.334,54
30/09/2009	842,34	1.203,34
31/10/2009	2.267,95	3.239,93
30/11/2009	1.382,06	1.974,37
31/12/2009	1.152,07	1.645,81
30/01/2010	4.485,52	1.502,78
28/02/2010	29,89	42,70
31/03/2010	1.007,50	989,81
30/04/2010	793,29	1.133,26
31/05/2010	819,02	1.170,02
30/06/2010	763,24	1.090,34
31/07/2010	1.270,79	692,74
31/08/2010	1.270,89	1.815,55
30/09/2010	108,34	154,77
31/10/2010	1.466,21	1.566,97
30/11/2010	1.218,32	1.740,46
30/12/2010	388,66	555,23
<b>TOTAL</b>	<b>28.651,61</b>	<b>28.780,22</b>

Imputa-se ao sujeito passivo, na infração 3, a falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de materiais de uso e consumo, "como também para o ativo immobilizado da empresa, onde foram apurados os valores que se encontram no Demonstrativo de Débito constante dos Anexos II e II-A" (levantamento de fls. 22 a 41).

Ao compulsar os autos, constatei que os documentos relativos a este tópico do lançamento de ofício, de fls. 42 a 69 e 542 a 571, foram colacionados por amostragem, pela Fiscalização e pelo contribuinte, e que parte deles não foi objeto de autuação, mas outra parte foi, como os de fls. 543, 545, 546 etc.

Nos termos desses documentos, de fls. 42 a 69 e 542 a 571, trata-se de entradas de válvulas - esfera, borboleta ou gaveta -, que ocorreram com redução de base de cálculo (vide campos dos dados adicionais), o que faz incidir a norma do art. 72, I do RICMS-BA/1997, uma vez que a redução encontra amparo no item 64 do Convênio ICMS 52/1991. O Convênio foi aprovado conforme a Lei Complementar nº 24/1975 e o item 64 corresponde às posições 8481.80.93, 8481.80.95, 84.81.80.97 e 84.81.80.99 da tabela da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH).

Estatui o art. 72, I do RICMS-BA/1997, em vigor quando dos fatos, que, tendo a operação ou prestação sido tributada com redução da base de cálculo decorrente de Convênio, a apuração do montante a pagar (da diferença de alíquotas) será feita em função do mesmo valor resultante daquela redução, o que foi reconhecido pelo próprio contribuinte na peça de defesa e na planilha de fl. 541, na qual explicitou a diferença entre o imposto efetivamente devido e o apurado pelos autuantes. Ou seja, ao contrário do que concluiu a JJF, não é que não exista ICMS-DIFAL a pagar em função da redução de base de cálculo, prevista no Convênio ICMS nº 52/1991, mas que tal redução também deve ser observada quando do cálculo da diferença de alíquotas, a teor do art. 72, I do RICMS-BA/1997.

Por conseguinte, se o Convênio determina redução, de forma que a carga tributária que deveria ser de 7% resulte em 5,14% e a que deveria ser de 12% resulte em 8,80%, idêntica proporção de redução deve ser aplicada na diferença de alíquotas que seria normalmente apurada. É o que está consubstanciado no demonstrativo de fl. 541, elaborado pelo então defendant, ora recorrido.

Considerando-se os percentuais acima expostos, os valores de diferenças de alíquotas devem ser reduzidos para um patamar equivalente a 73,33% daqueles inicialmente lançados, na forma abaixo.

D.OCORRÊNCIA	VALOR INICIALMENTE LANÇADO (R\$)	VALOR DEVIDO (R\$)
28/02/2009	123,67	90,68
30/03/2009	338,95	248,55
30/04/2009	2.510,78	1.841,15
31/05/2009	149,68	109,76
31/10/2009	70,63	51,79

30/11/2009	243,09	178,26
28/02/2010	19,07	13,99
30/04/2010	3.644,50	2.672,51
30/06/2010	1.250,96	917,34
31/10/2010	1.278,25	937,34
30/11/2010	597,56	438,19
<b>TOTAL</b>	<b>10.227,14</b>	<b>7.499,56</b>

Trata a infração 4 de remessas de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus sem comprovação de internamento. Às fls. 572 a 581, o sujeito passivo apresentou DECLARAÇÕES DE INGRESSO emitidas pela SUFRAMA, corretamente consideradas pelos autuantes e pela JJF suficientes para elidir a acusação.

Quanto à infração 8 (utilização indevida de crédito, em valores superiores aos destacados nos documentos fiscais), foi dito que a sociedade empresária usou crédito, no livro Registro de Apuração, em montante superior ao constante dos conhecimentos de transporte relativos a cada mês fiscalizado.

Todavia, o contribuinte, às fls. 782 a 783 e 784 a 837, juntou planilhas e cópias dos conhecimentos de transporte, que comprovaram a licitude do crédito lançado no livro RAICMS, o que foi acatado pelos auditores (fl. 846).

Foi preciso corrigir o valor referente à infração 06 (entradas tributáveis sem registro na escrita), tendo-se em vista o princípio da retroatividade benigna do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN).

A redação do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/1996 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, com efeitos a partir de 11/12/2015. Restou diminuído, assim, o percentual da multa relativa ao ilícito em tela, de 10% para 1%.

Por conseguinte, na única data de ocorrência (31/12/2010), o *quantum debeatur* da sexta imputação restou corretamente alterado de R\$ 163.090,81 para R\$ 16.309,08.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e recomendo a homologação dos valores já recolhidos.

## VOTO DIVERGENTE

Em que pese o sempre embasado voto do n. Conselheiro Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento em relação às infrações 1 e 2.

O motivo das infrações é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento (infração 1), bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação (infração 2).

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 (*gás freon, hidrazina e inibidor de corrosão*) 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 á 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 integrarem 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 às alíneas “a” e “b” destina-se a abranger os produtos intermediários, o material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos**, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Por outro lado, com o objetivo de traduzir o limite temporal estabelecido pela Lei Complementar 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 artigo no §1º, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que 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 e da própria análise dos julgadores de piso, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente.

Após embasadas essas premissas, 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, devendo, assim, ser garantido ao Recorrente **o direito ao crédito do imposto destacado nos respectivos documentos de aquisição**, bem como dispensado o recolhimento do diferencial entre a alíquota interna e interestadual.

Portanto, as infrações 1 e 2 são parcialmente insubstinentes.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269132.0001/13-2, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$483.918,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$55.345,33**, previstas nos incisos XI e IX, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, Valnei Sousa Freire e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS