

PROCESSO	- A. I. N° 269194.0051/13-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEM S/A.
RECORRIDOS	- BRASKEM S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0115-05/16
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 13/12/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0273-11/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. O art. 93, § 1º, I do RICMS-BA/1997 estatui que a utilização do crédito relativo às aquisições de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem condiciona-se a que os bens adquiridos estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, sejam consumidos no processo e integrem o produto final na condição de elemento indispensável. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não é possível alterar o lançamento para que se exija estorno de crédito, como pleiteou o recorrente, pois isso significaria afronta ao devido processo legal, por mudança na natureza da acusação. Todavia, nada impede que seja feito em outro procedimento de fiscalização. Indeferido o pleito de diligência. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª JJF nº 0115-05/16 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado, apresenta a peça de irresignação com respaldo no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 26/09/2013 para exigir ICMS no valor histórico de R\$2.102.468,13, sob a acusação do cometimento de 05 (cinco) irregularidades, abaixo discriminadas, das quais a terceira e a quarta não estão em lide.

INFRAÇÃO 01. Utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais para uso e consumo (produtos para tratamento da água de resfriamento; itens de laboratório; peças de reposição; gás natural, utilizado na incineração de resíduos; materiais de segurança e manutenção; inibidores de corrosão; produtos usados no tratamento de efluentes e em planta piloto; papéis; colas para borracha etc.). R\$1.653.598,10 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 02. Falta de recolhimento das diferenças de alíquotas, referentes às aquisições dos materiais de uso e consumo de que trata a infração 01. R\$86.070,28 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 03. Falta de recolhimento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições em outras unidades da Federação de materiais de uso e consumo e bens do ativo imobilizado. Na descrição dos fatos consta que, em verdade, houve lançamentos a débito das referidas diferenças no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em quantias menores do que as devidas. R\$1.233,15 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 04. *Falta de recolhimento do imposto diferido, relativo às entradas de refeições para os empregados. Segundo o auditor, trata-se de falta de recolhimento e recolhimento a menor. R\$3.009,55 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.*

INFRAÇÃO 05. *Falta de recolhimento do ICMS referente às saídas tributáveis efetuadas sem documentos e sem lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques do produto MVC (monocloreto de vinila) no exercício fechado de 2009. R\$358.557,05 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.*

A remessa necessária decorre da redução verificada nas imputações 01/02, com base no Parecer ASTEC nº 001/2016, de fls. 232 a 236, fruto de diligência, enquanto no Recurso Voluntário o contribuinte contesta a exigência remanescente (infrações 01/02 e 05).

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a controvérsia no dia 28/06/2016 (fls. 275 a 297) e decidiu pela procedência parcial por unanimidade, *in verbis*:

"VOTO

Preliminarmente, rejeito o pedido de nulidade argüido pelo defendant, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais. Estão corretamente determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, estando todos os itens da autuação acompanhados de levantamentos e documentos, que permitiram a ampla defesa e o contraditório. As questões que envolvam erros na apuração do débito serão apreciadas por ocasião do exame de mérito.

Portanto, o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se decretar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, constato que as infrações 03 e 04 não foram objeto de impugnação, tendo inclusive o contribuinte reconhecido a procedência das mesmas e afirmado, na inicial, que providenciaria a quitação dos valores lançados via certificado de crédito.

Posteriormente foram juntados ao PAF, às fls. 270 a 273, relatórios extraídos do SIGAT, sistema interno da SEFAZ-BA, indicando que o contribuinte efetuou pagamentos parciais dessas exigências, nos valores, respectivamente de R\$ 850,54 e R\$ 2.076,49. Declaro a procedência dos referidos itens, cabendo a homologação dos valores já recolhidos pelo sujeito passivo.

As infrações 01 e 02 estão inter-relacionadas e dizem respeito à glosa de créditos fiscais de produtos considerados pelo autuante para uso e consumo e a decorrente exigência de ICMS por diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais. Em relação a essas exigências o contribuinte, na fase de defesa, também procedeu ao pagamento de parte do crédito tributário lançado, conforme se encontra atestado nos relatórios juntados às fls. 271 a 272 deste processo.

Em relação às parcelas remanescentes ficou constatado nos autos que as exigências fiscais relacionadas a essas infrações abrangiam os seguintes produtos principais: Gás Natural (gás industrial); Cupferron Q1300; inibidores de corrosão (aminas neutralizantes, sequestradores de oxigênio etc); insumos para tratamento água de resfriamento (algicida, nalco, biocida não oxidante, biodispersantes, trasar, hipoclorito de sódio e polímero dispersante inorgânico nexguard); produtos aplicados no tratamento de efluentes; materiais utilizados na planta piloto; produtos destinados a manutenção de equipamentos e peças de reposição (anéis, boias, buchas, juntas, lâmpadas LED etc); e, materiais típicos de uso e consumo (cola para borracha, papel A4 etc).

Relativamente aos produtos objeto das glosas dos créditos fiscais o próprio contribuinte em sua última intervenção no processo, na manifestação acostada à fl. 255, requereu a homologação da revisão efetuada pela ASTEC CONSEF, formalizada através do Parecer nº 20/2016 (doc. fl. 192/197).

Tomando por base a prova técnica trazida pela ASTEC por determinação desta Junta de Julgamento, excluo da autuação o produto Cupferron Q1300, visto que a diligência constatou que este insumo constituiu elemento indispensável à produção do Polímero de Vinila (PVC), em que pese ser utilizado por demanda, em situações anormais de produção, a exemplo de queda de energia elétrica, falta d'água etc. O fim almejado com o uso desse insumo é evitar a polimerização do meio reacional para garantir os padrões comerciais estabelecidos para o produto final. Foi também confirmado na diligência que não há perda de matéria-prima por ocasião do consumo do Cupferron Q1300 no processo produtivo do autuado, mas tão somente a estabilização das reações químicas de polimerização.

Devem também ser excluídos da autuação os percentuais de consumo de gás natural que foram destinados à produção de vapor aplicado no processo produtivo da unidade fabril do contribuinte que se destina à industrialização do polímero de PVC, conforme apurado na revisão fiscal. O uso do gás natural nessa específica situação revela que o mesmo constitui elemento necessário à produção de calor, variável física de suma importância para a verificação das reações químicas inerentes ao processo de fabricação do PVC, produto objeto do negócio da empresa que se destina à revenda para as indústrias de tubos e conexões.

Mantenho, por sua vez, a autuação no que pertine aos itens utilizados no tratamento água de resfriamento (algicida, nalco, biocida não oxidante, biodispersantes, trasar, hipoclorito de sódio e polímero dispersante inorgânico nexguard) e os produtos aplicados no tratamento de efluentes.

Os produtos aplicados no tratamento de água de resfriamento têm por destinação principal evitar que os equipamentos e tubulações da unidade fabril sofram corrosões e incrustações indesejáveis. Operam também no controle microbiológico daqueles equipamentos e tubulações. Não têm participação direta nos processos de transformação das matérias-primas.

No que se refere aos itens aplicados no tratamento de efluentes, a participação dos mesmos também não se verifica nos processos de transformação das matérias-primas, mas em etapas distintas, por ocasião do descarte dos resíduos industriais no meio ambiente.

Conforme jurisprudência reiterada desse Conselho Estadual de Fazenda, em decisões de 1º e 2º graus, 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: 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.

Da mesma forma, mantenho a glosa dos créditos em relação aos materiais utilizados na planta piloto; produtos destinados a manutenção de equipamentos e peças de reposição/ferramentas (anéis, boias, buchas, juntas, lâmpadas LED etc); e, materiais típicos de uso e consumo (cola para borracha, papel A4 etc). Esses itens não tem nenhuma participação direta no processo produtivo do autuado e sequer interagem com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados na planta industrial.

Cabe destacar, por fim, que o § 1º, I, do art. 93 do RIMCS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, determinava que: 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, condicionasse 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.

A infração 2 é reflexo da infração 1, e alcança a exigência de imposto a título de DIFAL (ICMS diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais). Este item é procedente em parte, com a exclusão dos itens Cupferron Q1300 e dos percentuais de consumo de gás natural que foram destinados à produção de vapor aplicado no processo produtivo da unidade fabril do contribuinte, conforme apurado na diligência da ASTEC/CONSEF.

Dessa forma os Demonstrativos de Débito das infrações 1 e 2, passam a ser aqueles que se encontram reproduzidos às fls. 244 e 245 deste PAF, nos valores respectivamente de R\$ 576.026,85 e R\$ 69.947,85. Por sua vez, os valores já recolhidos pelo sujeito passivo devem ser objeto de homologação pela repartição fiscal de origem do processo.

Em relação à infração 05, que envolve a exigência de ICMS apurada em levantamento quantitativo de estoques, a auditoria fiscal constatou a omissão de saídas do produto monocloreto de vinila – MVC. A defesa para desconstituir o lançamento tributário apontou a ocorrência de perdas “naturais” do processo produtivo. Observo que a auditoria fiscal se pautou nos relatórios de produção e consumo fornecidos pelo próprio autuado e juntados ao PAF às fls. 51 a 53 e na relação de notas fiscais de saídas e entradas de insumos e respectivos registros no livro Registro de Inventário, docs. fls. 29 a 49.

No tocante às perdas alegadas pela defesa do produto MVC, nos percentuais indicados na inicial, em torno de 1% a 3%, não houve demonstração probatória técnica, através de laudos de órgão especializado ou mesmo de registros fiscais - contábeis que atestassem que houve o descarte de aproximadamente 1.439 toneladas do produto objeto do levantamento fiscal. Ademais, estamos diante de uma quantidade expressiva de material não aproveitado no processo fabril, que em valores monetários representou a cifra de R\$ 2.109.159,12.

Considerando que o autuante tomou por base para a realização da auditoria de estoques os relatórios de produção fornecidos pela empresa por ocasião da ação fiscal, cujos valores estão sendo contestados após a formalização do Auto de Infração, o ônus da prova do fato modificativo do lançamento de ofício é da parte que a alega, no caso, concreto, o contribuinte/impugnante, conforme estabelece o novo Código de Processo Civil Brasileiro, no seu art. 373, inc. II, de aplicação subsidiária ao RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal). Eis o teor do dispositivo da norma geral processual acima citada:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

- I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Mutatis mutandis, o autor, no PAF, sujeito ativo da relação processual tributária ou autor da acusação fiscal, equivale à autoridade fiscal que procedeu à lavratura do Auto de Infração, com o ônus de trazer à lide as provas que evidenciem a ocorrência do fato gerador do tributo. Na condição de réu ou de sujeito passivo da relação processual tributária, com o ônus de se contrapor à exigência fiscal com as provas de que disponha, se encontra o contribuinte ou responsável.

Isto posto, mantenho a procedência da exigência fiscal contida no item 5 do A.I, em concordância com as provas e os argumentos apresentados na peça acusatória e complementadas na informação fiscal prestada pela autoridade fiscal autuante.

Desnecessária a realização de nova diligência nos autos, visto que o autuado não apresentou na fase de defesa e posteriores intervenções, qualquer prova indicativa de que as informações contidas nos relatórios de produção apresentavam equívocos passíveis de revisão das quantidades apuradas no levantamento quantitativo de estoques.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que passa a ter a configuração abaixo reproduzida, após julgamento nessa 1ª instância:

Infração 01: R\$ 576.026,85 (procedente em parte, c/ homologação dos valores já recolhidos);
Infração 02: R\$ 69.947,85 (procedente em parte, c/ homologação dos valores já recolhidos);
Infração 03: R\$ 1.233,15 (procedente, c/ homologação dos valores já recolhidos);
Infração 04: R\$ 3.009,55 (procedente, c/ homologação dos valores já recolhidos);
Infração 05: R\$ 358.557,05 (procedente)".

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, "a" do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF 0115-05/16.

Com supedâneo no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 308 a 325, no qual inicia aduzindo a tempestividade, sintetizando os fatos e argumentando, no que tange às infrações 01/02, que a dedução dos valores concernentes ao gás natural destinado à produção de vapor e ao *cuperferrom Q-1300* foram acertadas, uma vez que constituem insumos.

Por isso, pleiteia o desprovimento do Recurso de Ofício.

Consoante a planilha de fls. 315 a 317, os demais produtos, cujos valores foram mantidos após revisão da ASTEC, são empregados na atividade fim da indústria, intimamente ligados ao processo fabril, motivo pelo qual requer o "*cancelamento*" da autuação.

Com respeito a quinta e última imputação, assegura que não houve omissão de saídas de MVC e que a Fiscalização somente apurou a diferença porque não levou em conta as perdas e ajustes na movimentação do produto.

A omissão não ultrapassa o percentual de 1% da movimentação de MVC, sendo resultado das perdas, atestadas em laudo técnico da Universidade Federal da Bahia (UFBA).

Insurge-se contra a realização de auditorias de estoques em indústrias químicas e petroquímicas, pois, além das perdas normais, fatores como temperatura e clima contribuem para a indeterminação dos cálculos. Como toda quantidade é transportada por tubulações, também há insegurança de medição decorrente da sujeira que se acumula nesses equipamentos.

Pede que "*caso não se reconheça como perdas normais na movimentação do produto autuado MVC, no mínimo, deve-se reconhecer como ajuste de inventário, mesmo exigindo-se o estorno proporcional do crédito de ICMS, porém jamais a acusação como omissão de saídas*". Qualifica

essa questão como relevante, uma vez que a multa do item 05 do Auto de Infração é qualificada (70%).

Por fim, solicita que se dê Provimento ao Recurso Voluntário e que se negue ao de Ofício.

VOTO

No tocante ao Recurso Voluntário, o art. 93, § 1º, I do RICMS-BA/1997 estatui que a utilização do crédito relativo às aquisições de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem condiciona-se a que os bens adquiridos estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, sejam consumidos no processo e integrem o produto final na condição de elemento indispensável.

Nesse sentido, excetuando-se as situações nas quais a razoabilidade requer que tal raciocínio seja mitigado, deve ser observado o critério do crédito físico, segundo o qual é de nenhuma relevância a essencialidade do bem ou as eventuais consequências advindas da sua não utilização, sejam industriais, sejam ambientais. Sob esse prisma, não possui efeitos tributários o fato de que sem o uso do gás natural de incineração, aquele que não é usado para a produção de vapor, as temperaturas e pressões alcançariam níveis perigosos ou de que o meio ambiente restaria prejudicado, uma vez que o art. 93, § 1º, I do RICMS-BA/1997, cuja eficácia não pode ser negada por esta Câmara de Julgamento Fiscal (art. 167, III do RPAF-BA/1999), não contemplou tais aspectos.

A matéria não é nova neste Conselho de Fazenda. Já foi decidida, por exemplo, nos seguintes Acórdãos de segunda instância.

Acórdão CJF nº 0275-11/14. Também, o GLP (gás natural) é utilizado no “flare” como combustível para queimar os gases indesejáveis gerados nas reações químicas do processo. A queima é efetuada para evitar danos ao meio ambiente. Logo, conforme apreciado, o produto não é utilizado como matéria prima ou produto intermediário. Portanto, conforme manifestado no Parecer opinativo da PGE/PROFIS o princípio da não cumulatividade do ICMS está associado a todo o ciclo de circulação econômica, tendo com requisitos para se caracterizar como produto intermediário que o material tenha: a) contato direto com o produto objeto da nova fase de circulação econômica; b) integre o produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem.

Acórdão CJF nº 0073-12/16. O GLP (gás liquefeito de petróleo) é empregado como combustível para queima de gases residuais do processo fabril no incinerador “flare”, visando posterior descarte no meio ambiente. Não faz parte nem integra as cadeias de produção, assim como anticorrosivos, dispersantes, anticlorificantes, biocidas e similares (utilizados na água de resfriamento).

Acórdão CJF nº 0113-12/12. Assinalo, por oportuno, que foi constatado pelos autuantes, e explicitado no Auto de Infração, que o Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, adquirido da Petrobrás, não é utilizado como combustível, e para este fim utiliza-se Gás Natural Combustível, adquirido da Bahiagás, conforme Anexo XIV do Auto de Infração. O contribuinte afirma que usa o GLP para manter o “flare” aceso, conforme exposto no Relatório que antecede este voto, mas não contradiz a afirmativa do Fisco no sentido de que na realidade usa o Gás Natural Combustível adquirido da empresa Bahiagás como combustível.

Conforme os documentos de fls. 29 a 53, a auditoria de estoques da qual resultou a infração 05 foi efetuada com fulcro nos relatórios de produção da sociedade empresária e nas informações, fornecidas pelo auditado, de estoques, entradas, consumo, produção, vendas etc.

Além do fato acima registrado, assim como o autuante, entendo que não seria razoável considerar quase 1.500 toneladas de um produto como perdas, em uma empresa sujeita a controles interno e externo, sem que com isso tenham sido adotadas as providências exigidas na legislação, como o estorno dos créditos correspondentes e a emissão da nota fiscal de saída.

Não é possível alterar o lançamento para que se exija o referido estorno, como pediu o apelante, pois isso significaria afronta ao devido processo legal, por mudança na natureza da acusação. Todavia, nada impede que seja feito em outro procedimento de fiscalização.

Quanto à sujeira nas tubulações, a indústria deve adotar as soluções técnicas cabíveis para que não resulte, como afirma sem comprovar, em medidas distorcidas e em consequentes prejuízos, fiscais e empresariais.

No que diz respeito aos itens remanescentes (produtos para tratamento da água de resfriamento; itens de laboratório; peças de reposição; gás natural, utilizado na incineração de resíduos; materiais de segurança e manutenção; inibidores de corrosão; produtos usados no tratamento de efluentes e em planta piloto; papéis; colas para borracha etc.), não se enquadram na hipótese do art. 93, § 1º, I do RICMS-BA/1997.

Nego Provimento ao Recurso Voluntário.

Em referência ao Recurso de Ofício, às fls. 158/159, a JJF converteu o feito em diligência, pois considerou a possibilidade de ser verídico o argumento defensivo de que uma parcela do produto gás natural constitui insumo indispensável à geração do vapor necessário para se alcançar o produto final, com as especificações técnicas desejadas.

Às fls. 232 a 236, o preposto da ASTEC, após ter visitado as instalações da sociedade empresária, concluiu que "*gás natural é insumo indispensável no processo de incineração e geração de vapor, que gera o vapor necessário para se alcançar o produto final com as especificações técnicas*". Elaborou, por isso, a planilha de fl. 236, com os percentuais de gás não destinados ao processo produtivo, diferentes do que os 3% pretendidos pelo contribuinte (15% - 12%; conclusão de fl. 235).

Ou seja, uma fração do gás natural tido pela Fiscalização como de uso no sistema *flare* ou no incinerador (15% do total utilizado, segundo a conclusão do Parecer ASTEC, de fl. 235), na verdade, faz parte do processo produtivo, na medida em que fornece o calor, a energia necessária para que ocorram as reações físico-químicas almejadas na cadeia de industrialização, atingindo as especificações do produto.

No entanto, isso não significa que o gás utilizado para tal fim entre em contato ou seja consumido na corrente principal de industrialização.

Na verdade, a função do material em análise - que não integra o produto final na condição de elemento indispensável, é a de produzir vapor, de modo que este (vapor) estabeleça as condições físicas de temperatura e pressão para que as reações químicas principais ocorram. Sua destinação, portanto, é muito mais física do que química, já que não participa diretamente da fabricação.

Relativamente ao *cuperferrom Q-1300*, destina-se a inibir as reações químicas em casos emergenciais, anormais, excepcionais, quando se perde o controle da planta industrial e tem-se que adicionar-lo, sob pena de sujeição a riscos. Com esta adição, todo o meio reacional polimérico é perdido e posteriormente descartado (laudo de fl. 123).

Não se encartam, por conseguinte, gás natural, qualquer que seja a utilização a ser dada, e *cuperferrom Q-1300*, na previsão do art. 93, § 1º, I do RICMS-BA/1997, motivo pelo qual deve ser modificada a Decisão recorrida para restaurar, na íntegra, as exigências contidas na primeira e na segunda infrações.

Provido o Recurso de Ofício.

Com fulcro no art. 147, I, "a" do RPAP-BA/1999, indefiro o pedido de realização de diligência direta ou indiretamente formulado. Todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros desta CJF estão presentes nos autos.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, com a recomendação da homologação dos valores já recolhidos.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o sempre abalizado voto do Conselheiro Relator, peço *venia* para divergir do seu entendimento em relação aos julgamentos dos Recursos Voluntário e de Ofício.

Numa breve síntese, entendo que os itens das infrações 1 e 2, especialmente o *gás natural* e o *cupferron*, são essenciais ao processo produtivo da empresa, o que dá direito ao crédito de ICMS

nas aquisições de tais mercadorias, dispensando, portanto, a necessidade de recolhimento de diferencial de alíquota, bem como, por julgar comprovado o argumento levantado pela empresa contra a infração 5, de que as perdas observadas no processo produtivo da mercadoria, objeto da exação, são normais.

Início o meu julgamento no que tange ao Recurso de Ofício, referente as 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).

De plano, deixo claro o dissenso quanto à necessidade de integração do produto final, requisito elencado em legislação passada, que não mais vige após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e, especialmente, da Lei Complementar nº 87/96.

Pois bem. As infrações ora guerreadas foram assim lançadas, *in verbis*:

INFRAÇÃO 01. Utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais para uso e consumo (produtos para tratamento da água de resfriamento; itens de laboratório; peças de reposição; gás natural, utilizado na incineração de resíduos; materiais de segurança e manutenção; inibidores de corrosão; produtos usados no tratamento de efluentes e em planta piloto; papéis; colas para borracha etc.). R\$1.653.598,10 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 02. Falta de recolhimento das diferenças de alíquotas, referentes às aquisições dos materiais de uso e consumo de que trata a infração 01. R\$86.070,28 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.

Portanto, a questão posta em discussão nestas infrações PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos.

No entender do n. Relator, todos os produtos relacionados aos mencionados lançamentos 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 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 legais para o direito ao crédito do ICMS, conforme o artigo 93, inciso I, alínea ‘b’, parágrafo 1º, do RICMS/BA-97, então vigente, e abaixo colacionado, *in litteris*:

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;

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 devem estar presentes**, para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, **uma das condições ali elencadas**, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização e; i) deve ser consumida no mencionado processo OU ii) deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se refere a alínea “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”.

Portanto, as mercadorias que dão direito ao crédito, devem ter como característica: i) a vinculação à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, ii. a) podendo ser consumidas no processo produtivo (v.g. produtos intermediários – alínea ‘b’) ou ii. b) na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso (v.g. matéria prima ou insumos – alínea ‘c’).

Cabe agora demonstrar o não enquadramento das mercadorias como sendo destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas por um estabelecimento 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”.

Neste ponto, faz-se cogente apontar o conceito legal das mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme a dicção do inciso V, alínea ‘b’, do artigo 93 do então vigente RCIMS/BA-97, abaixo colacionado:

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.

O legislador estabeleceu claramente que mercadoria de uso e consumo, que não dá direito ao crédito, é aquela que não é consumida ou não integram o produto final ou o serviço, como elemento indispensável ou necessário.

Logo, dará direito ao crédito caso a mercadoria seja consumida na produção ou integre o produto final, pois, por lógica, será um produto intermediário ou insumo (ambos elementos indispensáveis ou necessários para a produção).

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, previstas no seu inciso V.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade de 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.

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. Assim, coaduno-me com o entendimento exarado pelos Julgadores de piso que entenderam ser excluídos da autuação o Cupeferron Q1300 e o Gás Natural.

Peço licença para transcrever trecho do voto do julgamento de base, ao qual concordo:

Em relação às parcelas remanescentes ficou constatado nos autos que as exigências fiscais relacionadas a essas infrações abrangiam os seguintes produtos principais: Gás Natural (gás industrial); Cupferron Q1300; inibidores de corrosão (aminas neutralizantes, sequestradores de oxigênio etc); insumos para tratamento água de resfriamento (algicida, nalco, biocida não oxidante, biodispersantes, trasar, hipoclorito de sódio e polímero dispersante inorgânico nexguard); produtos aplicados no tratamento de efluentes; materiais utilizados na

planta piloto; produtos destinados a manutenção de equipamentos e peças de reposição (anéis, boias, buchas, juntas, lâmpadas LED etc); e, materiais típicos de uso e consumo (cola para borracha, papel A4 etc).

Relativamente aos produtos objeto das glosa dos créditos fiscais o próprio contribuinte em sua última intervenção no processo, na manifestação acostada à fl. 255, requereu a homologação da revisão efetuada pela ASTEC CONSEF, formalizada através do Parecer nº 20/2016 (doc. fl. 192/197).

Tomando por base a prova técnica trazida pela ASTEC por determinação desta Junta de Julgamento, excluo da autuação o produto Cupferron Q1300, visto que a diligência constatou que este insumo constituiu elemento indispensável à produção do Polímero de Vinila (PVC), em que pese ser utilizado por demanda, em situações anormais de produção, a exemplo de queda de energia elétrica, falta d'água etc. O fim almejado com o uso desse insumo é evitar a polimerização do meio reacional para garantir os padrões comerciais estabelecidos para o produto final. Foi também confirmado na diligência que não há perda de matéria-prima por ocasião do consumo do Cupferron Q1300 no processo produtivo do autuado, mas tão somente a estabilização das reações químicas de polimerização.

Devem também ser excluídos da autuação os percentuais de consumo de gás natural que foram destinados à produção de vapor aplicado no processo produtivo da unidade fabril do contribuinte que se destina à industrialização do polímero de PVC, conforme apurado na revisão fiscal. O uso do gás natural nessa específica situação revela que o mesmo constitui elemento necessário à produção de calor, variável física de suma importância para a verificação das reações químicas inerentes ao processo de fabricação do PVC, produto objeto do negócio da empresa que se destina à revenda para as indústrias de tubos e conexões”

Realmente, matéria prima 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 ou utilizados ou vinculados 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 Subsistentes.

Caminho para o julgamento do Recurso Voluntário, no que tange a infração 5 pela omissão de saída do produto Monômero Cloreto de Vinila – MVC.

A exação lançada contra o Contribuinte está assim disposta:

INFRAÇÃO 05. Falta de recolhimento do ICMS referente às saídas tributáveis efetuadas sem documentos e sem lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques do produto MVC (monocloreto de vinila) no exercício fechado de 2009. R\$358.557,05 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.

Diante da análise dos demonstrativos e fatos desse processo, entendo que há a nulidade na descrição da infração, por entender que não se trata de falta de recolhimento do ICMS, mas sim estorno de crédito que fora utilizado na indevidamente, segundo a fiscalização.

Assim, a infração padece de vício insanável.

Contudo, como houve o julgamento de mérito, também vou exarar sobre a matéria de fundo e a argumentação recursal.

O Contribuinte alega que a quantidade apurada na fiscalização se consubstancia em perdas normais ou naturais do processo produtivo. Compulsando os autos, entendo que merece guarida a tese recursal.

Realmente, dentro do processo produtivo da empresa com MVC, uma perda menor que 3% deve ser considerada natural. Ademais, no caso em lide, foi somente apontado um percentual de perda menor que 1%, portanto, plausível.

É correto dizer que o roteiro de levantamento quantitativo de estoque não pode ser aplicado em todos os tipos de empresa e cadeias de produção. Tal levantamento é *muito mais eficiente* “quando a natureza da mercadoria entrada é a mesma natureza da mercadoria saída”. Neste ponto, lembro das fiscalizações em Postos de Combustíveis, nas quais, as perdas e evaporações dos combustíveis, são já consideradas normais, até certo patamar.

Portanto, nas indústrias químicas e petroquímicas as dificuldades de se efetuar um levantamento desta natureza são maiores, pois decorrem de vários aspectos, como o clima e temperatura dentre outros.

Ademais, como muito bem apontado pelo Recorrente, o inciso V do art. 100 do Regulamento do ICMS, determinava o estorno do crédito, quando houvesse sinistro, perecimento ou objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio das mercadorias, contudo não previa o estorno quando se tratasse de quebra, perda ou perecimento normal ou esperado.

Portanto, entendo que, do exame dos fatos, o percentual “omitido” não ultrapassa o limite das perdas normais.

Infração 5, Insubsistente.

Pelo todo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter a Decisão de base quanto às infrações 1 e 2, e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, no que tange a Improcedência da infração 5.

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** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269194.0051/13-6, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.102.468,13**, acrescido da multa de 60% sobre R\$1.743.911,08 e 70% sobre R\$358.557,05, previstas no art. 42, incisos II, "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já recolhidas.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS