

**A. I. Nº** - 117808.0006/12-2  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - ALZIRA LORDELO SANCHES e BERNADETE LOURDES LEMOS LORDELO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 09.05.2016

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0075-05/16**

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA, EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS INTERESTADUAIS DE URÉIA – ADOTADA A REDUÇÃO DE 60%, E NÃO 30%. A uréia comercializada pelo sujeito passivo, alvo da presente exigência tributária, se trata de uréia pecuária especificada nos órgão de controle e registro do governo federal como “suplemento alimentar” conforme prova técnica juntada pela defesa e já mencionada, razão pela qual foi considerada correta a redução de 60% aplicada pelo sujeito passivo. Infração improcedente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Os itens autuados, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que caracterizam matérias-primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis. Restou provado que se trata de materiais utilizados na preservação de equipamentos e tratamento de água e efluentes. (infrações 2 e 3). Infração procedente; b) MATERIAL DE USO E CONSUMO CONSIDERADO COMO ATIVO IMOBILIZADO. Máquinas, aparelhos e equipamentos constituem bens do ativo permanente, porém suas partes e peças para conserto ou manutenção somente constituem bens do ativo permanente quando se revestem de características especiais, como, por exemplo, quando alteram as características do bem a que se destinam ou quando prolongam sua vida útil. Afora isso, as partes e peças, itens alvo da autuação, constituem bens de uso. Infração procedente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Os bens objeto do levantamento são os mesmos do item 2 da autuação. Pelos mesmos fundamentos ali expostos, mantém-se o lançamento nos valores apurados na ação fiscal. Infração procedente. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR DIFERIMENTO. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15k, vapor 42 Kg, água clarificada e água desmineralizada. O art. 343, XIX do Regulamento do ICMS de 1997, contemporâneo aos fatos geradores em exame, 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). Assim, o encerramento do diferimento é na entrada do estabelecimento encomendante da industrialização, momento em que deve ser satisfeita a exigência tributária, não realizada pelo sujeito passivo. Excluída parte das notas, após comprovado o pagamento. Infração parcialmente procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime quanto à arguição de diferimento.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 17/12/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$5.377.399,43 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, conforme Demonstrativo nº 01, anexo, exercício de 2007, o contribuinte reduziu nas operações de saídas interestaduais de uréia para pecuária em valores superiores ao estabelecido na legislação vigente, quando utilizou, de forma equivocada, a redução prevista na cláusula 1ª, inciso III, do Convênio ICMS 100/97, ao invés da disposição contida na cláusula 2ª, inciso 3 desse Convênio, cujo conteúdo está em consonância com o especificado pelo RICMS vigente, no seu artigo 79, inciso II. Multa de 60% - Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$1.629.567,31;

INFRAÇÃO 2 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo nº 02, de ICMS creditado indevidamente pelo contribuinte, pois apesar de adquirido na sua maioria, como matéria-prima foi utilizado como material de uso e consumo do estabelecimento. Multa de 60% - Art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$468.267,98;

INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo nº 03 das diferenças de alíquotas a recolher referentes a material de uso e consumo adquiridos como se fosse matéria-prima, em outros estados da federação. Multa de 60% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$34.144,12;

INFRAÇÃO 4 - Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15k, vapor 42 Kg, água clarificada e água desmineralizada, conforme Demonstrativo nº 04, anexo, diferido para o momento em que ocorreu a entrada no estabelecimento do adquirente, conforme artigo 343, inciso XIX, do RICMS/97. Multa de 60% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$3.005.314,71;

INFRAÇÃO 5 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo nº 5, anexo, exercício de 2007, onde se verifica que as mercadorias elencadas no citado Demonstrativo foram classificadas erroneamente pelo contribuinte, como ativo fixo, quando na verdade trata-se de material de uso e consumo. O crédito indevido do ICMS foi feito no Livro Registro CIAP. Multa de 60% - Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$240.105,31.

O autuado apresenta, às fls. 231 a 249, defesa, relata inicialmente a tempestividade, descreve as infrações e reconhece as infrações 2 e 5.

Registra que o estabelecimento foi fiscalizado: "(i) recolheu a menor o ICMS", (ii) utilizou "indevidamente" crédito fiscal de ICMS, (iii) deixou de recolher ICMS/DIFAL e (iv) deixou de

*recolher ICMS/ST, nos meses de janeiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2007".*

Suscita preliminar de decadência do direito de constituição do crédito, tendo em vista o decurso de prazo superior a cinco anos, em todos os supostos fatos geradores de lançamento do ICMS, pois se trata de pretensão constituição de créditos tributários do período de janeiro a dezembro de 2007. Cita o art. 116, diz que prescreve para os contribuintes cadastrados no regime normal de apuração do ICMS apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações efetuadas no período, caracterizando, implicitamente, a adoção do critério técnico de regime de apuração por período mensal.

Busca, assim, a extinção do crédito pela decadência, uma vez que parte da premissa equivocada de que se aplica ao presente caso a norma do art. 173, I, do CTN. Pontua que o equívoco decorre do fato incontroverso de que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, na medida em que o próprio Código Tributário Nacional, de forma expressa, fixa norma decadencial específica para os tributos sujeitos a essa modalidade de lançamento, nos termos cristalinos do § 4º do seu art. 150. Diz, ainda, que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário não perdura para sempre, porquanto a decadência pertinente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação se opera nos termos do art. 150 do CTN - Reproduz.

Dessa forma, salienta que o exercício da atividade homologatória da atuação do contribuinte, o prazo decadencial para que este a promova e assim aperfeiçoe o lançamento de crédito porventura existente, é de 5 anos contados do fato gerador, nos moldes da norma específica, o que significa que a Fazenda decaiu do direito de lançar os créditos, na medida em que, da data de ocorrência dos fatos geradores descritos no Auto de Infração até o início da ação fiscal - lavratura do Termo Inicial de Fiscalização, transcorreram mais de 5 (cinco) anos.

Assim, afirma que todo o período objeto de apuração no auto de infração em tela, foi alcançado pelo fenômeno jurídico da decadência, e que, como demonstrado, não foi observado pelo Fisco. Declara que esse é o ensinamento da doutrina no tocante ao alcance das normas. Confirma-se o ensinamento do Prof. Paulo de Barros Carvalho (*Artigo Lançamento por Homologação – Decadência e Pedido de Restituição – Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de fevereiro de 1997 – 3/97 – Cad. 1 – p. 77-70*).

Destaca jurisprudência do STJ (*STJ – Primeira Seção, unânime, EDiv REsp 279.473, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, set/2004; STJ – 2ª Turma, un., REsp 645545/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 16.05.2006, p. 202; STJ – 2ª Turma, un., REsp 829028/sp, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 02.06.2006, p. 119*), no tocante ao termo inicial da decadência sobre tributos sujeitos a lançamento por homologação, firmou seu posicionamento em consonância à doutrina supracitada, de forma uníssona em sua Primeira Seção – Especializada em Direito Público (1ª e 2ª Turmas).

Assim, assevera que uma vez que a Impugnante efetivamente antecipou pagamento do ICMS, bem como não praticou fraude, dolo ou simulação, não há permissão do ordenamento jurídico para se afastar a norma decadencial do § 4º do art. 150 do CTN. Inexorável então a anulação do Auto de infração, em razão de exigir crédito extinto por força da decadência.

Não obstante a ocorrência da decadência, disse que por si só, já ser bastante para determinar a anulação do Auto de Infração impugnado, como acima demonstrado, também quanto ao mérito das alegadas infrações, o Auto deve ser julgado improcedente, uma vez que inexistente a ilegalidade anunciada pela autoridade fazendária, nos termos que se seguem:

No mérito, na infração 1, defende que a FAFEN é produtora tanto de uréia fertilizante quanto de uréia pecuária, sendo esta última objeto da presente infração. Entende-se que é legítima a redução de base de cálculo em 60% praticada pela empresa, uma vez que o enquadramento do produto como suplemento animal já foi reconhecido pela 2ª CJF deste CONSEF no julgamento do Auto de Infração 289574.0500/08-0, infração 4, lavrado sob o mesmo fundamento, objeto de decisão denegatória (infração anulada).

Alega que o Convênio ICMS 100/97 (transcreve) reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas de insumos agropecuários, estabelecendo duas alíquotas de redução de base de cálculo.

Explica que utilizou a alíquota de 60%, de forma lícita, pois os produtos autuados estão na condição de suplemento animal, por tratar-se de uréia pecuária, cuja finalidade específica é a alimentação de bovinos.

Observar que o enquadramento legal proposto pelos autuantes se refere genericamente à uréia, utilizada como fertilizante. Este, no entanto, não é o caso da uréia pecuária aqui discutida, devidamente registrada na Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, conforme prova em anexo.

Afirma que já se encontra totalmente superada pelo próprio Egrégio Conselho Estadual de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF (A-0092-12/06; A-0301-03/10), que pacificou o conflito de interpretação entre as partes litigantes, assim decidindo recentemente em autuação fiscal contra a PETROBRÁS.

Assim, sustenta que inexistiu qualquer infração fiscal e, por isso, o débito tributário é improcedente, pois se trata de saída interestadual de uréia em que a redução da base de cálculo aplicada pela Embargante reputa-se legal e legítima.

Em relação à infração 2, assinala que com relação às Notas Fiscais nºs 68297 e 192845, se referem a retorno de mercadoria enviada pela PETROBRÁS para troca em garantia, tributada na saída, conforme cópia das Notas Fiscais nºs 13806 e 13839 e livro Registro de Saídas do período de fevereiro/2007 (princípio da não cumulatividade). Junta demonstrativo, fl. 240, visualizando a operação.

Em relação às Notas Fiscais nºs 7410, 315844 e 70107, afirma que se referem à mercadorias recebidas pela PETROBRÁS em operação de locação/empréstimo (Nota Fiscal nº 7410) e demonstração (Notas Fiscais nºs 315844 e 70107), cujos materiais foram devolvidos por meio das Notas Fiscais nºs 7146, 14056 e 14077, tributadas na saída da PETROBRÁS (princípio da não cumulatividade). Junta demonstrativo, fl. 240, visualizando a operação.

Quanto aos demais produtos listados na planilha "NFs Defesa Insumos", em anexo, diz não reconhecer a infração por tratar-se de itens classificados pela PETROBRÁS como indispensáveis ao processo produtivo, classificados como insumos de produção à luz do entendimento da legislação fiscal. Valor R\$464.992,11.

Ao contrário da pretensão dos auditores autuantes, assevera que apropria todos os créditos do ICMS resultantes das compras dos bens de produção, i.e., das matérias primas – mercadorias que são consumidas ou utilizadas na integração do produto final - e dos produtos intermediários – mercadorias que embora não integrem o produto final, são consumidas ou utilizadas no processo industrial.

Afirma que as aquisições que deram origem aos créditos reclamados na autuação são “mercadorias” que não podem ser singelamente considerados como de uso e consumo, vez que são diretamente utilizados no processo industrial da Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados da Bahia - FAFEN, apresentando-se, portanto, como indispensáveis para que ele aconteça, aplicável, assim, a norma contida no artigo 97 do RICMS/BA, *a contrario sensu*, que admite o creditamento.

Ademais, salienta que ao examinar a questão do creditamento fiscal no ICMS, não se deve perder de vista que ele decorre de comando constitucional, especificamente do princípio da não-cumulatividade.

Ressalta que o princípio da não-cumulatividade está inscrito na Constituição Federal – no caso do ICMS, no art. 155, §2º, I – sendo, assim, um comando ao qual estão submetidos, tanto o contribuinte, quanto o Estado. Esse princípio da não-cumulatividade, consagrado na Constituição, segundo o seu próprio texto, torna-se efetivo “*compensando-se o que for devido*

*em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.*

Por sua vez, registra que essa compensação prevista no mencionado dispositivo constitucional (para a qual a Constituição não estabelece qualquer restrição) significa que o contribuinte deve abater dos débitos originários de suas operações com os créditos oriundos das operações anteriores.

Repete que a Constituição Federal não fez qualquer ressalva para esses abatimentos, não sendo, portanto, admissível, nem lícito, que qualquer lei complementar ou ordinária o faça, em desacordo com aquele princípio inscrito na Carta Magna. Cita lição dos Profs. José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, no excelente livro *“A não cumulatividade tributária”* (obra citada, Ed. Dialética, 1998, pags. 122, 123, 126, 128 e 129), que merece a cuidadosa atenção.

Destaca que o ensinamento citado é preciso, pois se tem bem esquematizada a estrutura jurídica da não-cumulatividade e do regime de aproveitamento de créditos, que, destaque-se, não tem natureza meramente tributária. Como bem acentuou Geraldo Ataliba, *“estamos diante de uma relação jurídica obrigacional (porque de conteúdo econômico), constitucional (porque disciplinada exaustivamente na Constituição) e que se pode qualificar como financeira, em oposição a tributária...”* (“ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade”, Revista de Direito Tributário n. 29-30, pag. 116).

Portanto, ao se tratar da questão do aproveitamento de créditos, argui que não se pode perder de vista três pontos: primeiro, que ele existe para que se efetive o princípio da não-cumulatividade do imposto, inscrito na Constituição Federal; depois, que a Constituição não estabelece qualquer restrição a esse regime de abatimento, não podendo fazê-lo a lei complementar ou ordinária; por fim, deve-se sempre lembrar que o creditamento não é uma faculdade, mas um dever do contribuinte, pois *“o não aproveitamento dos créditos pelo contribuinte resultar-lhe-á um ônus indesejável. Mas onerará também e, principalmente, os preços, imputando à economia um prejuízo que a Constituição Federal reprime.”* (José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, obra citada, pag. 133).

Situada assim a questão no mundo jurídico, pede a improcedência do Auto de Infração em tela, nesse ponto, uma vez que ele reclama, como indevido, o aproveitamento de créditos pela Impugnante, relativo a produtos que adquiriu, reclamação que o Impugnado faz com base no destino desses produtos e que configura uma indevida restrição ao regime do creditamento, não admitida na Constituição Federal, que optou pelo regime financeiro, e não físico, para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade. O Impugnado, no Auto de Infração, desconsidera esse princípio, ou, então, os auditores que o lavraram não têm a exata noção jurídica (que se sobrepõe à econômica) desse princípio.

Registra, ainda, que o Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, nos diversos autos de infração que o Estado da Bahia lavra contra a PETROBRÁS, tendo por objeto o aproveitamento de crédito de ICMS, tem sido alertado pela Impugnante que se trata de matéria que não pode ser apreciada sem atentar-se para o comando constitucional. Reproduz ensinamento de Roque Carraza (*“ICMS”*, Malheiros Editores, 4ª edição, pag. 173).

Acrescenta que em votos isolados e vencidos, o próprio CONSEF começa a atentar que a questão do creditamento, somente pode ser examinada pela correta verificação do princípio da não cumulatividade, inscrito no texto constitucional. No processo administrativo fiscal que teve por objeto o Auto de Infração nº 281076.0002/99-0 (reproduz trecho), o voto do Conselheiro Nelson Teixeira Brandão.

Neste caso, sustenta que inexistente qualquer infração. Trata-se de produtos que se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial. Por isso é improcedente a autuação.

No que pertine à infração 3, destaca que a Nota Fiscal nº 192845, refere-se a retorno de material remetido pela PETROBRÁS para troca em garantia pela Nota Fiscal nº 13839. Salienta que o

diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL) foi recolhido na competência quando da aquisição do bem, por meio da Nota Fiscal nº 189327, que segue em anexo, bem como o Relatório de Diferencial de Alíquotas e livro Registro de Apuração do período de jan/2007, que compõe a presente defesa. Junta demonstração, fl. 245, visualizando a operação.

Já em relação às Notas Fiscais nºs 7410, 315844 e 70107, também não reconhece a infração, pois se referem a mercadorias recebidas pela PETROBRÁS em operação de locação/empréstimo (Nota Fiscal nº 7410) e demonstração (Notas Fiscais nºs 315844 e 70107) com posterior retorno, não incidindo o diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL), visto que não se enquadra no conceito de mercadoria destinada a uso e consumo ou ativo permanente do estabelecimento, conforme cópia das Notas Fiscais nºs 7146-4, 14056 e 14077 que compõem a defesa da infração 2, letra "b". Junta demonstração, fl. 245, visualizando a operação.

Quanto às demais notas fiscais listadas na planilha "NFs Defesa Difal", em anexo, - infração não reconhecida -por se tratar de diferencial de alíquota (ICMS DIFAL) cobrado nas aquisições interestaduais de mercadoria conforme as notas fiscais constantes na infração 2, as quais a PETROBRÁS classifica como insumo do processo produtivo, não sendo, portanto devida a cobrança do DIFAL (diferencial de alíquotas do ICMS). Valor R\$ 31.723,75.

Salienta que as infrações 2 e 3 são recorrentes, conforme Auto de Infração nº 298574.0500/08-0, infrações 1 e 2, referente ao período de 2006.

Nos argumentos da infração 4, declara que não reconhece a infração com relação às notas fiscais de retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda, pois a água clarificada e a água desmineralizada são destinadas a industrialização por encomenda com posterior retorno, sem destaque do ICMS, conforme art. 615, § 2º, II e art. 616 do Decreto nº 6284/97 - RICMS/BA. Afirma que encaminhou planilha contendo as notas fiscais de retorno de industrialização para juntada à impugnação. Valor R\$ 133.798,52.

Já em relação às notas fiscais de industrialização de vapor, não reconhece a infração porque representa produto intermediário para a FAFEN Fertilizantes, desta forma, enquadrado no diferimento previsto no art. 617 do Decreto nº 6284/97 - RICMS/BA. Valor R\$ 2.360.256,31.

Também não reconhece a infração para as notas fiscais de aquisição de vapor (CFOP 1101, uma vez que houve o registro fiscal no livro de apuração, por meio de ajuste extra-apuração, do encerramento do diferimento. Volta afirmar que encaminhou o livro Registro de Apuração dos períodos de maio, junho, julho, setembro e novembro/2007 para juntada à impugnação. Valor R\$ 460.376,79.

A infração quanto às notas fiscais de retorno simbólico de insumos também não é reconhecida, pois se refere a retorno de mercadoria destinada à industrialização por encomenda, com suspensão do ICMS, conforme artigos 615 e 616 do Decreto nº 6.284/97 RICMS/BA e de acordo com a anexa planilha e cópia das Notas Fiscais nºs 1036 e 1057 que compõem a presente impugnação. Valor R\$ 50.883,10.

Na infração 5, registra que as notas fiscais listadas na planilha "NFs Ativo Defesa" trata-se de itens classificados pela PETROBRÁS como bens de ativo utilizados na atividade fim da PETROBRÁS, à luz do entendimento da legislação tributária, portanto, não reconhece a infração. Valor R\$ 215.907,74.

Entende que a suposta infração apontada no item do Auto de Infração é improcedente, pois os materiais ali relacionados no ANEXO C, efetivamente se destinam ao ativo imobilizado.

Assevera que como se verifica da relação anexa ao Auto, se referem a válvulas, juntas, tubos, flanges, curvas, conexões, etc., típicos materiais de ativo imobilizado. Esclarece que de acordo com o princípio da não cumulatividade todo o imposto incidente nas operações anteriores é compensado nas operações seguintes, de modo a equilibrar a equação de crédito e débito e evitar efeito "cascata" no imposto, com reflexo no preço da mercadoria.

Pontua que este raciocínio é legítimo nas operações realizadas pela Autuada, uma vez que utilizou o critério de apropriação do crédito do ICMS incidente sobre os bens adquiridos para o ativo fixo, pois conforme está explicitado nesta Impugnação, a operação é legal e legítima, pois do ponto de vista constitucional encontra-se perfeitamente amparada. Cita o ilustre jurista Roque Antônio Carrazza (*in* “*ICMS, Malheiros Editores, 9ª. Ed., ver. E amp., p. 263, 2002*).

Afirma ser improcedente o Auto de Infração, pois o aproveitamento do crédito tributário do ICMS decorre do princípio da não-cumulatividade, inscrito no art. 155, §2, I, da Constituição Federal e a ele, se submetem o contribuinte e o Estado, mediante a compensação, para a qual a CF não estabelece qualquer restrição.

Segundo o princípio constitucional, embora negada a sua apreciação em sede de procedimento administrativo, disse que o contribuinte deve abater dos débitos originários de suas operações com os créditos oriundos das operações anteriores, não havendo nenhuma ressalva para esses abatimentos. Neste sentido, cita lição do Professor José Eduardo Soares de Melo (*ICMS – Teoria e Prática, 5ª. Edição, Dialética, SP 2002, p.211,212*).

Assevera ser inadmissível a inobservância do comando constitucional, tanto no lançamento do ICMS (operações realizadas e serviços prestados), quanto na escrituração do crédito (aquisição de bens e serviços). Por fim, pontua que a inteligência da norma constitucional permite firmar a tranqüila diretriz de que o crédito não pode constituir uma mera faculdade outorgada ao contribuinte, traduzida em um procedimento discricionário. Como o débito deve ser exigido, lançado e liquidado, o mesmo ocorre com o crédito, sem o que, o princípio resultaria ineficaz, frustrando-se assim, a dicção constitucional.

Requer a improcedência da parte impugnada.

Consta, às fls. 667/684, DAE referente à comprovação do pagamento das infrações reconhecidas na defesa, conforme memória de cálculo anexo. Requer que os documentos acostados sejam encaminhados ao CONSEF dando curso ao referido PAF.

Na informação fiscal, fls. 687/694, os autuantes citam o art. 79, II do RICMS e informam que na infração 1 foi aplicada a redução de 30%, porque o produto uréia encontra-se relacionado no inciso XI, alínea “c” do artigo 20, do RICMS-BA - Reproduzem o dispositivo, fls. 687/690.

Pontuam que o art. 79, II, do RICMS, trata exclusivamente da redução de base cálculo das operações com insumos agropecuários e no seu inciso II fica definido que todos os produtos elencados no inciso XI do artigo 20 do RICMS usufruirão de 30% de redução da base de cálculo.

Aduzem que o inciso XI do artigo 20, deixa claro que o que define a redução de 30% é o produto e não a sua destinação até porque a isenção e a redução são destinadas a operações com insumos agropecuários.

Disseram que o autuado anexou a este PAF, documento do Ministério da Agricultura com o objetivo de enquadrar a uréia, produto a base de nitrogênio, como suplemento animal. Não entendem as autuantes porque esta preocupação, desde quando a redução da base de cálculo (30%) é dada para os produtos destinados a alimentação animal, constantes na alínea “c” do inciso XI do artigo, da qual a uréia faz parte, e também nas alíneas “a” (milho) e “b” (farelos e tortas de soja). Entendem que a preocupação do autuado de definir seu produto como alimentação animal é com o objetivo de justificar ter utilizado incorretamente da redução da base de cálculo de 60%.

Salientam que o Convênio ICMS 100/97, reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários, tal como RICMS, em sua cláusula 2ª reduz em 30% a base de cálculo do ICMS dos produtos conforme abaixo:

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

*I – farelos e tortas de soja e de canola, cascas e farelos de cascas de soja e de canola, sojas desativadas e*

*seus farelos, quando destinados a alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.*

*II – milho, quando destinado a produtor, a cooperativa de produtores, a indústria de ração animal ou órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao estado ou distrito federal;*

***III- amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocalcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubo 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.”***

Portanto, afirmam que a Uréia está incluída entre os produtos constantes do inciso III, do Convênio ICMS 100/97, citado acima, com direito, portanto à redução de 30% na base de cálculo e não 60% como pretende a autuada.

Asseveram que o autuado na fl. 238 do PAF, diz que as autuantes enquadraram genericamente a uréia como fertilizante, desconsiderando a fabricação de uréia destinada a uso na pecuária, no qual disse que esta informação não procede, pois no levantamento que gerou o Demonstrativo nº 1, fls. 9 a 65 do PAF, consta somente as saídas de uréia pecuária, produto a base de nitrogênio, destinada a ração ou suplemento animal.

Declararam que o contribuinte anexou ao PAF, cópia do Acórdão JF 0301-03/10 do PAF 2985740500080 em que o CONSEF, julgou improcedente a redução de 30%. No entanto, pontuam que, neste caso, os julgadores se equivocaram ao considerar que a infração foi lavrada porque os autuantes consideraram que a uréia não é ração animal.

Ressaltam que está bem claro que o RICMS e o Convênio ICMS 100/97 estabelecem a redução da base de cálculo em 30% para os produtos destinados a ração animal, conforme os seguintes produtos:

*XI - nas saídas dos seguintes produtos:*

*a) milho, quando destinado a produtor, à cooperativa de produtores, à indústria de ração animal ou órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado;*

*b) farelos e tortas de soja e de canola, cascas e farelos de cascas de soja e de canola, sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;*

*c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocalcio, MAP (mono-amônio fosfato), 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.*

*d) aveia e farelo de aveia, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.*

Citam o Auto de Infração nº 2985742000068, Acórdão CJF Nº 0106-11/07, fls. 695 a 701, deste PAF, procedentes na 5ª Junta e 1ª Câmara, com as mesmas infrações deste PAF. Registram que em 2009 o autuado mudou o nome do seu produto, com a mesma composição química da Uréia para Reforce N, conforme documento anexado às fls. 702/704, do PAF, com o intuito de caracterizar-se como não produtor de uréia, mas o Reforce N é o mesmo produto, com outra denominação.

Verificam que o contribuinte cita que o CONSEF "*pacificou o conflito de interpretação entre as partes litigantes, assim decidindo recentemente em autuação fiscal contra a PETROBRÁS, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos: fls. 239 e cita o julgamento do processo 298574.0513/05-0*". Entendem que cabe ao CONSEF julgar a improcedência ou não de acordo com as provas de cada processo e não generalizar os julgamentos.

Quanto à infração 2, informam que no item "a", fls. 239 e 240, declara o contribuinte que se trata de retorno de mercadoria enviada pela PETROBRÁS para troca em garantia. Alega que as Notas Fiscais nºs 68297 e 192845 referem-se a retorno de mercadoria enviada pela PETROBRÁS para troca em garantia.

Esclarecem que a mercadoria autuada, que consta na Nota Fiscal nºs 68297 de 15/02/2007, é Selo P 115 -B fl. 66 do PAF, e declara o contribuinte que esta mercadoria foi devolvida através da Nota Fiscal nº 13806, fls. 471 do PAF, esta mercadoria é: 2 aparelhos de ar condicionado de 24000 BTUs, Split, da empresa Frigeral Climatização Ltda.



Explicam que a mercadoria autuada, que consta na Nota Fiscal nº 192845, é Selo P 115 -B fl. 66 do PAF, e declara o contribuinte que esta mercadoria foi devolvida através da Nota Fiscal nº 13839, fl. 472 do PAF, disse que esta mercadoria é: 12 aparelhos Multimetro Fluke2, da empresa Salvi Casagrande Medição e Automatização Ltda.

Para o item "b", fl. 240, declara o contribuinte tratar-se de mercadoria recebida pela PETROBRÁS em operação de locação/empréstimo: *"a mercadoria autuada, que consta na Nota Fiscal nº 7410, é Selo P 115 -B"*, fls. 67 do PAF, e declara o contribuinte que esta mercadoria foi devolvida através da Nota Fiscal nº 7146, fls. 475 e 476 do PAF, afirma que esta mercadoria é: 1 válvula de sucção da empresa Neuman e Esser America do Sul Ltda.

Quanto às demais notas fiscais citadas às fls. 240: 315844 que diz ter sido devolvida pelas Notas Fiscais nº 14056 a 70.107 que diz ter sido devolvida pela Nota Fiscal nº 14077. Explica que estas notas não foram anexadas ao PAF pelo contribuinte, provavelmente trata-se também de mercadorias diferentes da constante na nota fiscal autuada, por isso mantém integralmente a autuação.

Em relação ao item "c", fls. 240, declara o contribuinte que os *"demais produtos listados na planilha "NFs Defesa Insumos", fls. 479 a 482, trata-se de itens classificados pela PETROBRÁS como indispensáveis ao processo produtivo, classificados como insumos de produção a luz à luz do entendimento da legislação fiscal"*.

Disseram que foi encaminhado ao autuado uma relação de materiais de uso e consumo, que a mesma vinha se creditando como se fosse matéria-prima (a matéria-prima da autuada é gás natural), responderam e anexaram nas fls. 705 a 707 do PAF, onde esta descrito a função de cada produto, no qual pode se verificar *in loco* que o autuado trata a sua água de refrigeração com o único intuito de preservação dos equipamentos industriais, por onde a mesma circula: *"trocadores de calor, tubulações, torres, bombas etc."*.

Destacam que uma vez que o sistema de resfriamento com água de refrigeração é um sistema fechado e portanto sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema; sendo assim conveniente manter a mesma em condições de PH (índice que mede o grau de acidez) entre outras propriedades adequadas, para evitar a corrosão de seus equipamentos industriais, razão esta da adição de: barrilha, carbonato de sódio, bem como outros produtos objetos de glosa: cloro, fosfato trisódico, hidrato de hidrazina que da mesma forma atuam como inibidores de corrosão, desincrustantes, bactericida etc. Não tendo, portanto, nenhuma relação com o processo industrial responsável pelas reações necessárias para fabricação dos produtos: amônia, uréia e ácido nítrico. Jamais pode-se dizer que este tratamento é "indispensável" ao processo industrial ou para a produção dos produtos finais.

Arguem, também, que os aditivos como ácido bórico, dietanolamina, formol, PVA TB, aldeído fórmico, terra diatomácea e selo, são usados no processo produtivo, mas não são absorvidos e não se integram ao produto final, não sendo, portanto considerados essenciais à produção e são usados repetidamente no processo produtivo.

No que pertine à infração 3, informam que mantém a cobrança do diferencial de alíquota, que está vinculada a infração 2, referentes aos produtos classificados como de uso e consumo, procedentes de outras unidades da federação, relacionadas no Demonstrativo nº 03, anexo ao PAF, fls.73 a 74.

Para a infração 4, destacam que com relação às notas fiscais de retorno de mercadorias remetidas para industrialização, fl. 246, o contribuinte cita os artigos 615 e 616 do RICMS, onde alega que o ICMS das mercadorias remetidas para industrialização e as notas fiscais de retorno ficam suspensas a incidência. No entanto, o fisco afirma que a autuação foi em conformidade com o artigo 343 inciso XIX em vigor, do RICMS - transcreve o dispositivo.

Afirmam que conforme Demonstrativo nº 4 anexado, fls. 75 a 104, constam que os valores autuados são as entradas no estabelecimento do contribuinte, sendo que as mercadorias foram

remetidas para industrialização e ao retornar devem ter o ICMS recolhido o que não aconteceu.

Esclarecem que o autuado recebe gás natural, sua matéria prima, por meio de tubulação, de outras filiais da PETROBRÁS, emite uma nota fiscal de saídas de mercadorias tributáveis para a FAFEN Energia para industrializar. Salienta que o artigo 343 do RICMS deferiu o lançamento do ICMS incidente para o momento em que ocorrer a entrada dos produtos no estabelecimento do remetente, independente da destinação do produto em seu processo produtivo: se a matéria-prima for produto intermediário ou insumos.

Verifica que o contribuinte admite ter feito o "encerramento do diferimento" tendo declarado por meio de ajuste extra-apuração nos meses de maio, junho, julho, setembro e novembro de 2007, no valor de R\$460.376,79, o qual sustenta que não reconhecem, pois a documentação juntada ao PAF, fl. 534, não comprova os recolhimentos do ICMS devido, no valor de R\$3.005.314,71.

Asseveram que na planilha apresentada consta notas fiscais da Braskem que não tem nada a ver com a autuação. Disseram que intimaram o contribuinte, durante a fiscalização a apresentar as planilhas de ajustes, juntamente com as respectivas notas fiscais, não tendo apresentado, ao receber a impugnação, o qual foi verificado que mais uma vez não juntou, as notas fiscais, guias de recolhimento e planilha de ajustes, tendo solicitado prazo em função da quantidade de documentos e ao final verifica-se que nada foi apresentado, fl. 708 do PAF.

Registram que o contribuinte não contestou nenhum dos valores lançados por esta fiscalização no Demonstrativo nº 4, o que comprova que a autuação está correta e deve ser julgada totalmente Procedente, no valor de R\$3.005.314,71.

Na última infração 5, logo esclarecem que os materiais constantes no Demonstrativo nº 05, que foram objeto de glosa do crédito pela fiscalização são peças destinadas à reposição de elementos idênticos nos mais diversos tipos de equipamentos e máquina, e/ou estruturas já existentes na instalação industrial do autuado, fls. 105 a 143 deste PAF, assinalam que é possível constatar pelo descritivo dos produtos ali relacionados e seus respectivos valores que se trata de material de uso genérico, a saber: *"disjuntor, câmara fotográfica, poltrona, joelho, parafuso, válvula, flange, conexão, alicate luminária, porca, luva, arruela, cabo elétrico, união, redução, caixa de passagem, curva, Tê, bucha, gaxeta, purgador, rolamento e vários outros materiais com as mesmas características"*.

Solicitam a Procedência total do Auto de Infração.

Nas fls. 710/712, constam extratos de pagamento parcial do débito do sistema SIGAT.

Em manifestação do contribuinte, fls. 715/716, verifica que o Estado da Bahia editou Lei Estadual nº 12.903/2013, no qual se observa a redução das multas e acréscimos moratórios incidentes sobre os créditos tributários para pagamentos nos moldes estabelecidos, inclusive quantos aos débitos ajuizados.

Pontua que no art. 4º, II, a referida Lei dispõe: *"para formalização do pedido de quitação ou parcelamento, o sujeito passivo deverá reconhecer, expressamente, a procedência da autuação que tenha dado origem ao procedimento, ficando condicionada à: [...] II - desistência expressa de eventuais impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo"*.

Em razão disto, formalizou pedido de quitação parcial da infração 5, conforme o Termo de Confissão de Dívida nº 433634/2013-0 - fls. 719v/720. Juntou demonstrativo do valor reconhecido parcialmente em R\$55.593,44, no qual junta DAE de pagamento no valor de R\$58.936,23, que sustenta a comprovação do recolhimento do crédito tributário reconhecido.

Nas fls. 724/725, o relator converte os autos em diligência com a seguinte descrição:

*"Considerando que a Infração 4 imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15k, vapor 42 Kg, água clarificada e água desmineralizada,*

*conforme demonstrativo nº 04, anexo, diferido para o momento que ocorreu a entrada no estabelecimento do adquirente, conforme artigo 343, inciso XIX, do RICMS/97." Período: 01/01/2007 a 31/12/2007;*

*Considerando a necessidade de esclarecimentos quanto aos produtos que são remetidos para industrialização à FAFEM Energia, bem como aqueles que retornam para o autuado após a industrialização dos mesmos;*

*Considerando que não consta nos autos a destinação dada pelo autuado aos produtos que retornam da industrialização;*

*Considerando que não ficaram devidamente esclarecidos os ajustes, extra apuração, nos meses de maio, junho, julho, setembro e novembro de 2007, no valor de R\$ 460.376,79, alegado pelo autuado com apresentação de documento às fls. 534:"*

E a 5ª JF delibera que o processo seja encaminhado à ASTEC/CONSEF para que o diligente designado, no que tange a infração 4:

*"1 – confirme os produtos destinados a FAFEM Energia pelo autuado, já indicados no anexo 04, alvo da presente exigência fiscal, bem como indique quais aqueles que retornam do estabelecimento industrializador e se são efetivamente resultantes da industrialização dos produtos remetidos;*

*2 – apure, inclusive, como estão registradas nas notas fiscais o retorno das mercadorias e a existência efetiva de valor agregado dos aludidos produtos remetidos para industrialização na FAFEM Energia;*

*3 – verifique, uma vez confirmado o valor agregado no retorno, pra efeito da análise da eventual aplicação do art. 617 do RICMS/97, se os produtos que retornaram são destinados à industrialização ou a comercialização com subsequente saída tributada;*

*4 – esclareça as quais operações se referem os ajustes, extra apuração, que o autuado alega ter efetuado nos meses de maio, junho, julho, setembro e novembro de 2007, no valor de R\$460.376,76 e qual a repercussão que têm esses valores, se recolhidos, quanto ao imposto reclamado na infração 04."*

Pede, ainda o relator, a cientificação do impugnante quanto à diligência solicitada, bem como os documentos por ela produzidos, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para reabertura do prazo de defesa. Após o parecer da ASTEC, independente da manifestação do autuado, solicita que seja dada ciência ao autuante para que elabore nova informação fiscal, com base nos novos resultados da diligência e, se for o caso, abrangendo todos os aspectos da manifestação defensiva, com fundamentação, considerando o disposto no art. 127, § 6º do RPAF/99.

No Parecer da ASTEC nº 45/2015, fls. 728/732, em cumprimento da diligência solicitada disse que no 1º item do pedido, conforme os documentos acostados (fls. 738/742), o autuado comprova que os produtos destinados a FAFEN, indicados no anexo 04, retornaram ao estabelecimento industrializador e são efetivamente resultantes da industrialização dos produtos remetidos.

Para item 2, disse que o autuado apresentou demonstrativos (fls. 738/439v e 740) confirmando as notas fiscais de remessa da PETROBRÁS e as notas fiscais de retorno da FAFEN (real e simbólico).

Em relação ao item 3, também apresentou demonstrativo (fls. 738v), confirmando que as notas fiscais de industrialização da FAFEN nºs 3, 13, 27, 1031, 1055, 1056, 1068, 1082, 1096, 1121, 1128, 1137, 1023, 1029, 1034, tem o valor total de R\$13.697.376,33, referente à cobrança do valor acrescido, cobrado da PETROBRÁS, pela industrialização efetuada pela FAFEN referente aos produtos Vapor 15 e 42.

Informa que o autuado foi intimado novamente (fls. 732/733) a apresentar informações, pois não comprovou que os produtos que retornaram da FAFEN foram destinados à industrialização ou a comercialização com subsequente saída tributada. Assim, através da Carta nº 0387/2015 (fls. 756/758), apresenta fluxograma que descreve e demonstra, detalhadamente, fls. 756v, o fluxo da produção da uréia, decorrente da industrialização da água enviada pela PETROBRÁS, informando também, as saídas tributadas, isentas e com redução da base de cálculo do produto, conforme as especificações das operações realizadas, citando os respectivos artigos que regulamentam as citadas operações, conforme fls. 756v/757 dos autos.

Disse ainda, que nos arquivos do CD apresentado, fl. 758, foram apresentados o processo produtivo da FAFEN, o fluxograma da produção da Ureia, cópias das notas fiscais de saídas de

2007, planilhas e demais informações solicitadas pela JJF.

Registra que na análise e confrontações dos documentos e planilhas, constatou que o autuado confirmou todos os dados da autuação, mas contestou não ser devido o imposto na entrada, por se tratar de produto intermediário para a PETROBRÁS e que por ser destinado ao consumo no processo de industrialização, está amparado pelo diferimento do imposto, previsto no art. 617 do RICMS/97, por outro lado, verifica que as autuantes não estão discutindo ou discordando da utilização do produto no processo produtivo, pois entendem ser devido o imposto na entrada, de acordo com o art. 343, XIX do RICMS, fl. 206 da informação fiscal, por ter sido encerrada a fase do diferimento, na entrada do Vapor na PETROBRÁS.

Sinaliza a diligente que o autuado comprovou o pagamento do ICMS referente às aquisições do vapor, em relação às Notas Fiscais nºs 2, 9, 21, 1065, 1067, 1083, 1095, 1117, 1127 e 1138 (infração 4), assim, sustenta que procede a cobrança do ICMS substituído por diferimento sobre o valor agregado na industrialização do vapor, ou seja, referente à cobrança do valor acrescido, cobrado pela PETROBRÁS, pela industrialização efetuada pela FAFEN, referente a esta operação de industrialização para outra empresa dos produtos Vapor 15 e 42, devido ao fornecimento externo, por ter sido encerrada a fase de diferimento na entrada do Vapor no estabelecimento autuado. Anexa o fluxograma do Processo Produtivo.

No último item solicitado, disse que o autuado informou que as Notas Fiscais nºs 2, 9, 21, 1065, 1067, 1083, 1095, 1117, 1127 e 1138, no valor de R\$2.894.483,10, foram operações de aquisições de vapor da FAFEN e, não retorno, resultante de remessa de águas clarificada e desmineralizada da FAFEN, por isso estas notas não deveriam ter sido reclamadas por meio de autuação fiscal, tendo em vista que foram recolhidos na apuração mensal, como demonstra na fl. 740 e verso dos autos.

Conclui que conforme os documentos, planilhas, demonstrativos e notas fiscais apresentados, foram feitas as devidas verificações e esclarecimentos como solicitado pela JJF, assim, constata que ficaram confirmados todos os dados da autuação. No entanto, o autuado entende ao contrário - não ser devido o imposto na entrada, por se tratar de produto intermediário para PETROBRÁS e destinado ao consumo do processo de industrialização, amparado pelo diferimento do imposto, conforme o art. 617 do RICMS - entretanto, as autuantes não discutem e nem discordam da utilização do vapor recebido da FAFEN, pois entendem ser devido na entrada, de acordo com o art. 343 do RICMS/97, pois indica ter sido encerrada a fase de diferimento quando o vapor der entrada no estabelecimento do autuado, haja vista ter decorrido o diferimento na saída da PETROBRÁS para a FAFEN. Acrescenta que o autuado comprovou que recolheu o ICMS referente às aquisições de vapor da FAFEN, logo, fica comprovado que incide o ICMS sobre o valor acrescido dos produtos enviados a FAFEN.

Nas fls. 758/760, consta intimação do autuado e autuante para conhecimento do resultado da diligência.

Na manifestação do contribuinte, fls. 762/765, no conhecimento da diligência verifica que nos termos do Parecer ASTEC nº 42/2015, ficou demonstrado que a PETROBRÁS remete água clarificada e desmineralizada para a FAFEN Energia, em operações de remessa para industrialização, nas quais é suspensão da incidência do imposto, nos termos do art. 615 do RICMS/97.

Pontua que a diligência também reconheceu que as mercadorias são industrializadas na FAFEN Energia e retornam à PETROBRÁS sob a forma de vapor. Desta forma, é correto o procedimento do contribuinte que, para manter a suspensão do imposto sobre os bens remetidos para a industrialização e, ao mesmo tempo, tributar o valor acrescido, como determina o art. 616 do RICMS/97. Para isso, emite-se notas fiscais de retorno de industrialização, sem destaque de ICMS e, concomitantemente, notas fiscais específicas, relativas ao valor agregado.

Disse que também se confirmou que os produtos Vapor 15 e 42 são recebidos da FAFEN Energia e utilizados no processo produtivo da PETROBRÁS, vez que a matéria-prima para a produção da

amônia, da qual se origina a uréia, é resultado da adição de vapor ( $H_2O$ ) ao gás natural ( $CH_4$ ).

Desta forma, sustenta que foi correto o procedimento da Petrobrás, no sentido de aplicar a regra do art. 617 do RICMS/97, que prevê o diferimento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, ocorra a saída dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte.

Em outros termos, salienta que o ICMS sobre a água clarificada e desmineralizada, devido pelo estabelecimento remetente, e sobre os produtos Vapor 15 e 42, inclusive sobre o valor agregado, que em regra seria devido pelo estabelecimento de destino, é suspenso até o momento em que haja saída da uréia.

Por conseguinte, afirma que não há falar-se em incidência do art. 343, XIX, do RICMS/97, com a redação original para os fatos geradores ocorridos até 21/06/2007 e, a partir de então, nos termos do Decreto nº 10.383/2007, porque o dispositivo, nos dois casos, trás regra geral de diferimento, aplicável às saídas de qualquer natureza das mercadorias ali relacionadas.

Registra que os arts. 615 a 617 do RICMS/97 estabelecem uma regra específica para as operações de remessa e retorno em industrialização por encomenda e, desta forma, prevalece sobre a regra geral do seu art. 343, XIX, como se conclui do art. 2º, §2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Assevera que se reconheceu, na diligência, que houve recolhimento de ICMS sobre as Notas Fiscais nºs 2, 9, 21, 1.065, 1.067, 1.083, 1.095, 1.117, 1.127 e 1.138: essas operações corresponderam à aquisição de vapor e não de retorno resultante de remessa para a industrialização e, por isso, o contribuinte pagou o ICMS devido, por meio de ajuste extra-apuração.

Por tudo o quanto exposto, reitera todos os termos de sua defesa e requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração nº 117808.0006/12-2, anulando-se as infrações imputadas conforme os argumentos acima expendidos, homologando-se o pagamento já efetuado.

Na manifestação do autuante, fls. 772/772v, informa que após a diligência solicitada pela JJF e cumprida pela ASTEC através do Parecer nº 45/2015, observa que a auditora solicitou: fluxograma de produção da uréia, demonstrativos e outros documentos, sendo todos apresentados pelo autuado, tendo ao fim do parecer a procedência total da infração.

Afirma que concordou integralmente com a diligência da auditora fiscal Maria do Socorro Fonseca de Aguiar que manteve integralmente a infração 4. Destaca, no entanto, que infelizmente o advogado da empresa, em sua defesa, fls. 762 a 769, tece considerações de cunho totalmente protelatório, repetindo os mesmos argumentos utilizados em sua defesa inicial, não juntando nenhum documento muito menos os pagamentos devidos (DAEs).

Relembra que o autuado recebe gás natural, sua matéria-prima, por meio de tubulação, de outras filiais da Petrobrás, que emite uma nota fiscal de saídas de mercadorias tributáveis para a FAFEN Energia para industrializar. O artigo 343 do RICMS deferiu o lançamento do ICMS incidente para o momento em que ocorrer a entrada dos produtos no estabelecimento do remetente, neste caso a empresa autuada, independente da destinação do produto em seu processo produtivo: se é matéria prima, produto intermediário ou insumos.

Chama atenção para a descrição da infração 1: *"recolheu a menor ICMS em razão de utilização indevida do benefício da base de cálculo, lembrando aos senhores julgadores que a redução prevista clausula 1ª, inciso III do Convênio ICMS 100/97, ao invés da disposição contida na clausula 2ª, inciso III deste Convênio cujo conteúdo esta em consonância com o especificado no RICMS vigente, no seu artigo 79, inciso II"*.

Salienta que conforme o Código Tributário Nacional-CTN, ao tratar-se de benefício fiscal determina que a interpretação deve ser literal, pois benefício fiscal é uma "benesse" concedida pelo Estado à revelia do detentor do imposto arrecadado no Estado da Bahia, que são os

contribuintes do imposto que são todos os moradores. Pelas provas apresentadas, solicita a total Procedência.

Nas fls. 775/776, constam extratos de pagamento parcial do débito.

#### VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 05 infrações, por descumprimento de obrigação principal, devidamente relatadas.

Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, RPAF/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, o que se pode defluir pelo detalhamento, pelo impugnante, de cada infração constante da peça impugnatória.

Cabe inicialmente examinar a preliminar de decadência do crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2007, objeto de arguição na peça de defesa.

Verifico que o impugnante, albergado no que dita o § 4º do art. 150 da CTN, argumenta que a autuação deu-se em 17/12/2012, assim, os fatos geradores, relativos às exigências tributárias concernentes ao período de janeiro a dezembro de 2007 foram alcançados pela decadência. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: *“se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”*.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, vigente à época dos fatos geradores, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A revogação do art. 107-A da Lei nº 3.956/81 dada pela Lei 13.199/14 não retroage seus efeitos para antes de 29/11/14. Esse entendimento acompanha a jurisprudência desse CONSEF e da PGE/PROFIS, de que a revogação do art. 107-A do COTEB decorrente do advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014, por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental, não pode retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador ocorrido sob a égide da legislação tributária à época vigente. (Acórdãos CJFs nºs 0031-11/15 e 0050-12/15).

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2007 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2013 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício de 2012, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2007.

A infração 01 traz em sua descrição a acusação de recolhimento do ICMS efetuado a menos em virtude de redução indevida da base de cálculo nas saídas interestaduais de uréia para pecuária em valores superiores ao estabelecido na legislação vigente, quando utilizou, de forma equivocada, a redução prevista na cláusula 1ª, inciso III, do Convênio ICMS 100/97, ao invés da disposição contida na cláusula 2ª, inciso III desse Convênio, cujo conteúdo está em consonância com o especificado pelo RICMS vigente, no seu artigo 79, inciso II.

A questão em lume já foi alvo de decisão desta unidade fracionária do CONSEF, através do

ACÓRDÃO 5ª JF Nº 0028-05/14, da lavra do relator Tolstoi Seara Nolasco, ratificado pelo ACÓRDÃO 2ª CJF Nº 0253-12/14. Assim, não há fato ou interpretação nova que possa modificar o entendimento contemplado nos aludidos acórdãos, razão pela qual passo a reproduzir o voto sobre essa matéria, acima alinhado, dessa 5ª JF, que fica incorporado ao presente voto:

*O art. 20 do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e que reproduz regras do Conv. ICMS 100/97, prevê isenção do imposto nas operações internas com certos insumos agropecuários, e o art. 79 prevê redução de base de cálculo nas operações interestaduais, podendo a redução ser de 60% (inciso I do art. 79) ou de 30% (inciso II). De acordo com o art. 79, reduz-se a base de cálculo:*

*I – em 60%, nas saídas interestaduais dos produtos relacionados nos incisos I a X e XII a XV do art. 20;*

*II – em 30%, nas saídas interestaduais dos produtos relacionados no inciso XI do art. 20.*

*O autuado é fabricante tanto de “uréia fertilizante” quanto de “uréia pecuária”, sendo que as Notas Fiscais objeto da autuação são referentes às operações com uréia pecuária (Demonstrativo de fls. 7 a 69), com as seguintes apresentações: Uréia Pecuária Ensacada 25Kg e Uréia Pecuária a Granel. Este produto constitui um suplemento para alimentação animal.*

*O cerne da questão aqui posta consiste em saber se o produto em discussão – uréia pecuária, na condição de suplemento de alimentação animal – se enquadra no inciso I do art. 79 (redução de 60%) ou no inciso II (redução de 30%). Como no rol dos produtos especificados no inciso II consta o produto “uréia”, os autuantes entenderam que a redução seria de 30%.*

*Para dirimir a controvérsia o contribuinte juntou às fls. 189 a 195 uma consulta e o respectivo ofício encaminhado pelo Serviço de Fiscalização Agropecuária do Ministério da Agricultura (fl. 190), atestando 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. Eis o teor do Ofício SEFAG/DT/SFA nº 3087, de 24.10.05, informando 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 atimentação 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.*

*Há nos autos, portanto, 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 atimentação animal.*

*Cópia do certificado de registro do produto uréia pecuária no Ministério da Agricultura encontra-se à fl. 191, e o certificado do registro do estabelecimento fabricante encontra-se à fl. 195.*

*A luz do quanto prescrito no inciso I do art. 79 do RICMS, aplica-se a redução de 60% nas operações interestaduais com insumos agropecuários listados nos incisos I a X do art. 20. O inciso III do art. 20 contempla, dentre outros produtos, rações para animais, concentrados e “suplementos”, com a ressalva de que tais produtos sejam “fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA”. O autuado fez prova de que os produtos são por ele fabricados, estando a sua indústria registrada no Ministério da Agricultura. Prevê ainda o inciso III que a fruição do benefício é condicionada a que os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária, e disso fez prova o autuado.*

*Consta no desdobramento do referido inciso o conceito técnico de suplemento: é o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos. Os demais elementos configuradores do benefício não se encontram em discussão. Reproduzo a seguir o inciso III do art. 20 do RICMS:*

*“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) a fruição do benefício condiciona-se a que:*

*1 – os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária, e o número do registro seja indicado no documento fiscal;*

*2 – haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto;*

*3 – os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária, apicultura, aquíicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura;*

*b) entende-se por:*

- 1 – *ração animal, qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destine;*
- 2 – *concentrado, a mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporções adequadas e devidamente especificadas pelo seu fabricante, constitua uma ração animal;*
- 3 – *suplemento, o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos (Conv. ICMS 20/02);*
- 4 – *aditivo, substâncias e misturas de substâncias ou microorganismos adicionados intencionalmente aos alimentos para os animais, que tenham ou não valor nutritivo e que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais;*
- 5 – *premix ou núcleo, mistura de aditivos para produtos destinados à alimentação animal ou mistura de um ou mais destes aditivos com matérias-primas usadas como excipientes que não se destinam à alimentação direta dos animais.*

c) *o benefício aplica-se, ainda, à ração animal preparada em estabelecimento produtor, na transferência a estabelecimento produtor do mesmo titular ou na remessa a outro estabelecimento produtor em relação ao qual o titular remetente mantenha contrato de produção integrada;”*

*Frente ao acima exposto entendo que a uréia pecuária é um suplemento à alimentação animal, e estando o suplemento no rol do inciso III do art. 20 do RICMS, que prevê a isenção nas saídas internas, aplica-se nas saídas interestaduais do referido suplemento a redução da base de cálculo de 60%, conforme prevê o inciso I do art. 79, do RICMS/97.*

*Por sua vez a regra contida no art. 20, inc. XI, letra “c”, que serviu de base para a autuação por expressamete fazer referência à expressão “uréia”, não se aplica a situação posta em discussão. Isto porque a uréia comercializada pela autuada e objeto do lançamento fiscal (uréia pecuária), se encontra especificada nos órgão de controle e registro do governo federal como “suplemento alimentar” para ruminantes conforme prova técnica juntada pela defesa e já mencionada linhas acima. Exatamente, por essa razão, entendo que a redução de 60% é aplicável à mercadoria em questão, visto se tratar produto especificado pelo Ministério da Agricultura.*

*Observe ainda que o impugante citou precedente nesse sentido, da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, nos autos do Processo nº 298574.0500/08-0 (fls. 136-159). A referida Decisão de 1º grau foi confirmada em segunda instância, no reexame obrigatório, via Recurso de Ofício, em deliberação unânime, que resultou no Acórdão nº 0323-11/13, com a Ementa a seguir transcrita, no que pertine a matéria em discussão:*

*“(…) BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE UREIA, EM VEZ DE 30%.*

*De acordo com o inciso I do art. 79, do RICMS/1997, aplica-se a redução de 60% nas operações interestaduais com insumos agropecuários listados nos incisos I a X do art. 20”. (...)*

*No mesmo sentido o precedente originário da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos autos do processo nº 298574.0513/05-0, que resultou no Acórdão nº 0092-12/06.*

*Por outro lado o precedente citado pelas autuantes, relacionado ao Acórdão nº 0106-11/07 (A.I. nº 298574.2000/08-8), não deve ser acolhido por se encontrar superado pela mais recente jurisprudência administrativa, construída a partir de uma análise mais detalhada dos fatos, especialmente quanto ao registro do produto nos órgãos de fiscalização e controle, vinculados ao Ministério da Agricultura.*

*Em relação ao item 1 do Auto de Infração, nosso voto, no mérito, é, portanto, pela Improcedência do lançamento fiscal.*

*O simples registro obtido junto ao Ministério da Agricultura e Abastecimento (fl. 168), em si só não capacita a entender que o recorrente supre os quesitos básicos ditados pelo Convênio ICMS 100/97, quais sejam: “III – **rações animais, concentrados, suplementos, fabricados pelas respectivas indústrias**, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA); a) registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária, e o número do registro seja indicado no documento fiscal, e c) os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária”.*

*Decorre da natureza do explicitado que dentre as atividades industriais do recorrente, a de produção de uréia, amônia e outros, tem suas saídas interestaduais beneficiadas com a redução no percentual de 30%, (inciso III da Clausula Segunda do Convenio ICMS 100/97) a qual atinge a todos demais fabricantes desses produtos para utilização na agricultura e na pecuária, como é o caso presente, com o qual comungo.*

Dos elementos fáticos relatados e do corpo normativo acima alinhado, se pode extrair o entendimento de que a uréia comercializada pelo sujeito passivo, alvo da presente exigência tributária, se trata de uréia pecuária especificada nos órgão de controle e registro do governo



federal como “suplemento alimentar” conforme prova técnica juntada pela defesa e já mencionada, razão pela qual considero correta a redução de 60% aplicada pelo sujeito passivo.

Assim, voto pela improcedência da infração 01.

Examinarei em conjunto as infrações 2 e 3 do lançamento de ofício, relacionadas à glosa dos créditos fiscais de bens de uso e consumo lançados pelo contribuinte como insumos e a correspondente cobrança do diferencial de alíquotas.

Verifico que o sujeito passivo reconhece e paga parcialmente os valores exigidos, contudo, assinala que em relação às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 68297 e 192845, se referem a retorno de mercadoria enviada pela PETROBRÁS para troca em garantia, tributada na saída, conforme cópia das Notas Fiscais n<sup>os</sup> 13806 e 13839 e livro Registro de Saídas do período de fevereiro/2007 (princípio da não cumulatividade). Junta demonstrativo, fl. 240, visualizando a operação.

Em relação às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 7410, 315844 e 70107, afirma que se referem às mercadorias recebidas pela PETROBRÁS em operação de locação/empréstimo (Nota Fiscal n<sup>o</sup> 7410) e demonstração (Notas Fiscais n<sup>os</sup> 315844 e 70107), cujos materiais foram devolvidos por meio das Notas Fiscais n<sup>os</sup> 7146, 14056 e 14077, tributadas na saída da PETROBRÁS (princípio da não cumulatividade). Junta demonstrativo, fl. 240, visualizando a operação.

Quanto a esta questão o autuante demonstra não haver como acolher os argumentos defensivos, na medida em que:

*... consta na Nota Fiscal n<sup>os</sup> 68297 de 15/02/2007, é Selo P 115 -B fl. 66 do PAF, e declara o contribuinte que esta mercadoria foi devolvida através da Nota Fiscal n<sup>o</sup> 13806, fls. 471 do PAF, esta mercadoria é: 2 aparelhos de ar condicionado de 24000 BTUs, Split, da empresa Frigeral Climatização Ltda;*

*Explica que a mercadoria autuada, que consta na Nota Fiscal n<sup>os</sup> 192845, é Selo P 115 -B fl. 66 do PAF, e declara o contribuinte que esta mercadoria foi devolvida através da Nota Fiscal n<sup>o</sup> 13839, fl. 472 do PAF, disse que esta mercadoria é: 12 aparelhos Multímetro Fluke2, da empresa Salvi Casagrande Medição e Automação Ltda.*

*Para o item "b", fl. 240, declara o contribuinte tratar-se de mercadoria recebida pela PETROBRÁS em operação de locação/empréstimo: "a mercadoria autuada, que consta na Nota Fiscal n<sup>o</sup> 7410, é Selo P 115 -B", fls. 67 do PAF, e declara o contribuinte que esta mercadoria foi devolvido através da Nota Fiscal n<sup>o</sup> 7146, fls. 475 e 476 do PAF, afirma que esta mercadoria é: 1 válvula de sucção da empresa Neuman e Esser America do Sul Ltda.*

*Quanto às demais notas fiscais citadas às fls. 240: 315844 que diz ter sido devolvida pelas Notas Fiscais n<sup>os</sup> 14056 a 70.107 que diz ter sido devolvida pela Nota Fiscal n<sup>o</sup> 14077. Explica que estas notas não foram anexadas ao PAF pelo contribuinte, provavelmente trata-se também de mercadorias diferentes da constante na nota fiscal autuada, por isso mantemos integralmente a autuação.*

Em relação ao item "c", fl. 240, declara o contribuinte que os "demais produtos listados na planilha "Nfs Defesa Insumos", fls. 479 a 482, trata-se de itens classificados pela PETROBRÁS como indispensáveis ao processo produtivo, classificados como insumos de produção a luz do entendimento da legislação fiscal".

A matéria-prima do sujeito passivo, em questão, é gás natural, conforme consta às fls. 705 a 707 do PAF onde esta descrita a função de cada produto, na qual o autuante verificou *in loco* que o autuado trata a sua água de refrigeração com o único intuito de preservação dos equipamentos industriais, por onde a mesma circula: "trocadores de calor, tubulações, torres, bombas etc.".

Verificou o autuante que o sistema de resfriamento com água de refrigeração é um sistema fechado e, portanto, sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema; sendo assim conveniente manter a mesma em condições de PH (índice que mede o grau de acidez) entre outras propriedades adequadas, para evitar a corrosão de seus equipamentos

industriais, razão esta da adição de: barrilha, carbonato de sódio, bem como outros produtos objetos de glosa: cloro, fosfato trissódico, hidrato de hidrazina que da mesma forma atuam como inibidores de corrosão, desincrustantes, bactericida etc. Não tendo, portanto, nenhuma relação com o processo industrial responsável pelas reações necessárias para fabricação dos produtos: amônia, uréia e ácido nítrico. Jamais pode-se dizer que este tratamento é “indispensável” ao processo industrial ou para a produção dos produtos finais.

A descrição da aplicação dos aludidos itens desmonta que efetivamente esses itens não podem ser tratados como insumos, pois apesar de estarem envolvidos no processo produtivo, não se integram ao produto final ou se desgastam a cada processo produtivo.

Acompanho, também, o entendimento do autuante de que os aditivos como ácido bórico, dietanolamina, formol, PVA TB, aldeído fórmico, terra diatomácea e selo, são usados no processo produtivo, mas não são absorvidos e não se integram ao produto final, não sendo, portanto considerados essenciais à produção e são usados repetidamente no processo produtivo.

A matéria não é nova neste CONSEF, inclusive havendo decisões que versam sobre a mesma empresa e respectivo processo produtivo, a exemplo do recente Acórdão da 1ª CJF, nº 0323-11/13. Na solução da aludida lide houve produção de prova diligencial, que detalhou o uso de cada produto na atividade fabril da empresa.

Os produtos utilizados no sistema de água de resfriamento se prestam a evitar corrosão nos equipamentos ou crescimento de microorganismos, como algas e fungos. 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 químicos objeto da glosa dos créditos fiscais.

Portanto, tais itens, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que caracterizam matérias-primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.

Frente a essas considerações e a partir do descritivo técnico entendo que os produtos destinados a tratamento de água de resfriamento que não fazem parte do processo de produção, por estarem inseridos em uma corrente secundária que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de prevenir danos aos equipamentos da planta, não ensejam crédito fiscal de ICMS por não se encartarem na previsão do art. 93, § 1º, RICMS/1997.

No que alude à alegação de mácula ao princípio da não-cumulatividade, requer ponderar que, no presente caso, a exigência tributária não pretende obstar a utilização dos créditos fiscais calculados conforme determina a legislação tributária do ICMS. Os créditos fiscais, alvo do presente lançamento, não foram acolhidos pela fiscalização estadual por não estarem calculados em consonância a Lei Complementar 87/96, em seu art. 33, I.

Diante do exposto, considero as infrações 02 e 03 procedentes.

Quanto à infração 04, consigna que o sujeito passivo não procedeu ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15k, vapor 42 Kg, água clarificada e água desmineralizada, conforme Demonstrativo nº 04, anexo, diferido para o momento em que ocorreu a entrada no estabelecimento do adquirente.

Diante das dúvidas suscitadas pelas arguições defensivas, este relator encaminhou a ASTEC/CONSEF, o seguinte pedido de diligência:

*"Considerando que a Infração 4 imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15k, vapor 42 Kg, água clarificada e água desmineralizada, conforme demonstrativo nº 04, anexo, diferido para o momento que ocorreu a entrada no estabelecimento do adquirente, conforme artigo 343, inciso XIX, do RICMS/97." Período: 01/01/2007 a 31/12/2007;*

*Considerando a necessidade de esclarecimentos quanto aos produtos que são remetidos para industrialização à FAFEM Energia, bem como aqueles que retornam para o autuado após a industrialização dos mesmos;*

*Considerando que não consta nos autos a destinação dada pelo autuado aos produtos que retornam da industrialização;*

*Considerando que não ficaram devidamente esclarecidos os ajustes, extra apuração, nos meses de maio, junho, julho, setembro e novembro de 2007, no valor de R\$ 460.376,79, alegado pelo autuado com apresentação de documento às fls. 534:"*

A 5ª JJF delibera que o processo fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF para que o diligente designado, no que tange a infração 4:

*"1 – confirme os produtos destinados a FAFEM Energia pelo autuado, já indicados no anexo 04, alvo da presente exigência fiscal, bem como indique quais aqueles que retornam do estabelecimento industrializador e se são efetivamente resultantes da industrialização dos produtos remetidos;*

*2 – apure, inclusive, como estão registradas nas notas fiscais o retorno das mercadorias e a existência efetiva de valor agregado dos aludidos produtos remetidos para industrialização na FAFEM Energia;*

*3 – verifique, uma vez confirmado o valor agregado no retorno, pra efeito da análise da eventual aplicação do art. 617 do RICMS/97, se os produtos que retornaram são destinados à industrialização ou a comercialização com subsequente saída tributada;*

*4 – esclareça as quais operações se referem os ajustes, extra apuração, que o autuado alega ter efetuado nos meses de maio, junho, julho, setembro e novembro de 2007, no valor de R\$460.376,76 e qual a repercussão que têm esses valores, se recolhidos, quanto ao imposto reclamado na infração 04."*

A ASTEC em seu Parecer nº 45/2015, fls. 728/732, em cumprimento da diligência solicitada disse que no 1º item do pedido, conforme os documentos acostado (fls. 738/742), os produtos destinados a FAFEN, indicados no anexo 04, retornaram ao estabelecimento industrializador e são efetivamente resultantes da industrialização dos produtos remetidos. Para item 2, disse que o autuado apresentou demonstrativos (fls. 738/439v e 740) confirmando que as notas fiscais de remessa da PETROBRÁS e as notas fiscais de retorno da FAFEN (real e simbólico). Em relação ao item 3, também apresentou demonstrativo (fl. 738v), confirmando que as notas fiscais de industrialização da FAFEN nºs 3, 13, 27, 1031, 1055, 1056, 1068, 1082, 1096, 1121, 1128, 1137, 1023, 1029, 1034, tem o valor total de R\$13.697.376,33, referente à cobrança do valor acrescido, cobrado da PETROBRÁS, pela industrialização efetuada pela FAFEN referente aos produtos Vapor 15 e 42.

Quanto ao item 04 da diligência é preciso enfrentar a arguição defensiva de que o autuado informou que as Notas Fiscais nºs 2, 9, 21, 1065, 1067, 1083, 1095, 1117, 1127 e 1138, no valor de R\$2.894.483,10, foram operações de aquisições de vapor da FAFEN e, não retorno, resultante de remessa de água clarificada e desmineralizada da FAFEN, por isso estas notas não deveriam ter sido reclamadas por meio de autuação fiscal, tendo em vista que foram recolhidos na apuração mensal, como demonstra na fl. 740 e verso dos autos.

Verifico que foi reconhecido no parecer da ASTEC/CONSEF, haver recolhimento de ICMS sobre as Notas Fiscais nºs 2, 9, 21, 1.065, 1.067, 1.083, 1.095, 1.117, 1.127 e 1.138, afirma o diligente: *essas operações corresponderam à aquisição de vapor e não de retorno resultante de remessa para a industrialização e, por isso, o Contribuinte pagou o ICMS devido, por meio de ajuste extra-apuração.*

Assim, cabe a redução dos valores exigidos relativos às aludidas notas fiscais, conforme demonstrativo que ora anexamos a este voto com redução do valor reclamado na infração 04 para R\$ 2.513.235,59.

Ocorrência	Vencimento	Vlr. Histórico	Vlr. Pago - Diligência	Fls.	Vlr. Devido
31/01/2007	09/02/2007	252.310,14	0,00	-----	252.310,14
28/02/2007	09/03/2007	330.278,99	0,00	-----	330.278,99

31/03/2007	09/04/2007	6.911,09	0,00	-----	6.911,09
30/04/2007	09/05/2007	9.700,35	0,00	-----	9.700,35
31/05/2007	09/06/2007	839.135,99	219.363,72	79/81	619.772,27
30/06/2007	09/07/2007	241.364,47	31.702,33	88/89	209.662,14
31/07/2007	09/08/2007	20.992,34	0,00	-----	20.992,34
31/08/2007	09/09/2007	483.954,81	49.956,92	94/95	433.997,89
31/10/2007	09/11/2007	530.381,58	129.481,57	95/99	400.900,01
30/11/2007	09/12/2007	18.211,02	0,00	-----	18.211,02
31/12/2007	09/01/2008	272.073,93	61.574,58	101/102	210.499,35
<b>TOTAL</b>		<b>3.005.314,71</b>	<b>492.079,12</b>		<b>2.513.235,59</b>

Após outras considerações, já relatadas do presente PAF, o diligente conclui que ficaram confirmados os demais dados da autuação e que o autuado entende não ser devido o imposto na entrada, por se tratar de produto intermediário para PETROBRÁS e destinado ao consumo do processo de industrialização, amparado pelo diferimento do imposto, conforme o art. 617 do RICMS - entretanto, as autuantes não discutem e nem discordam da utilização do vapor recebido da FAFEN, pois entendem ser devido na entrada, de acordo com o art. 343 do RICMS/97, pois indica ter sido encerrada a fase de diferimento quando o vapor der entrada no estabelecimento do autuado, haja vista ter decorrido o diferimento na saída da PETROBRÁS para a FAFEN. Acrescenta que o autuado comprovou que recolheu o ICMS referente às aquisições de vapor da FAFEN, logo, fica comprovado que incide o ICMS sobre o valor acrescido dos produtos enviados a FAFEN.

Verifico que o art. 343, XIX do Regulamento do ICMS de 1997, contemporâneo aos fatos geradores em exame, 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). Assim, o encerramento do diferimento é na entrada do estabelecimento encomendante da industrialização, momento em que deve ser satisfeita a exigência tributária.

O § 2º do art. 615 do RICMS/1997, arguidos pela defesa, para demonstrar a saída e o retorno com suspensão da incidência, contém expressa ressalva que legitima a incidência do imposto, no tocante ao valor acrescido pelo estabelecimento que industrializa.

A matéria já foi alvo de julgamento da 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO JJF Nº 0196-04/14, cujo entendimento acompanho no presente voto.

Voto pela procedência parcial da infração 04.

Passo ao exame da infração 05 cuja acusação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, cujas mercadorias elencadas pelo autuante foram classificadas erroneamente pelo contribuinte, como ativo fixo, quando na verdade trata-se de material de uso e consumo. O crédito indevido do ICMS foi feito no Livro Registro CIAP.

Verifico que os materiais em questão estão relacionados no Demonstrativo nº 05, pelo autuante, objeto de glosa do crédito pela fiscalização. São disjuntores, câmaras fotográficas, poltronas, joelhos, parafusos, válvulas, flanges, conexões, alicates luminárias, porcas, luvas, arruelas, cabos elétricos, união, redução, caixa de passagem, curvas, Tê, buchas, gaxetas, purgadores, rolamentos e vários outros materiais que guardam as mesmas características quanto a sua aplicação. São peças destinadas à reposição de diversos tipos de equipamentos e máquina e/ou estruturas já existentes na instalação industrial do autuado, fls. 105 a 143 deste PAF.

Conforme bem alinhou o relator no Acórdão 3ª JJF nº 0301-03/10, que trata da mesma matéria e materiais idênticos, cuja decisão foi ratificada pelo 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0323-11/13, as *“Máquinas, aparelhos e equipamentos constituem bens do ativo permanente, porém suas partes e peças para conserto ou manutenção somente constituem bens do ativo permanente quando se revestem de características especiais, como, por exemplo, quando alteram as características do bem a que se destinam ou quando prolongam sua vida útil. Afora isso, as partes e peças constituem bens de uso.*

Entendo, portanto, que os bens, alvo da presente exigência tributária, são típicos bens de uso ou consumo.

Mantenho integralmente a infração 05.

É importante registrar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos não vinculam a presente decisão. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA, especialmente no que se refere às arguições de violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, que estão todas no campo da inconstitucionalidade.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

**VOTO DISCORDANTE (QUANTO À PRELIMINAR DE DECADÊNCIA e PARTE DO MÉRITO DA INFRAÇÃO 04)**

Peço vênha para discordar em parte do sr. Relator no que se refere à preliminar de decadência.

As exigências fiscais consubstanciadas no Auto de Infração submetidas a decadência estão relacionadas, no nosso entender, às seguintes infrações; 1) recolhimento a menor de ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo; 2) utilização indevida de crédito fiscal por aquisição de material de uso e consumo; 3) exigência do ICMS correspondente às diferença de alíquotas.

Nessas situações os valores de créditos e débitos escriturados nos livros fiscais de apuração do ICMS foram objeto de lançamento pelo contribuinte e estavam sujeitos à posterior homologação pelo fisco, submetendo-se à regra de contagem do prazo decadencial, a partir dos fatos geradores, conforme art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), com os seguintes comandos:

*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.*

Inaplicável ao caso em exame as disposições citadas pelo sr. Relator, contidas, no art. 107-A, I e 107-B, § 5º, do COTEB - Lei Estadual nº 3.956/81, que fixava o prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, vez que a referida norma foi revogada pela Lei 13.199/14. Essa revogação decorreu do reconhecimento pelo próprio Estado da Bahia de que a matéria relacionada aos prazos de decadência e prescrição deve ser veiculada exclusivamente por Lei Complementar, conforme as disposições contidas na CF/88, art. 146, III, “b”, “*in verbis*”:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

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

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Nessa direção se manifestou a Procuradoria do Estado da Bahia, através do então Procurador Geral, Dr. Rui Moraes Cruz, ao indicar a necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar a divergência entre este e o CTN. Eis o trecho da

manifestação da PGE, que trago para exame, extraída de peças do PAF nº 129712.0005/13-2 e do Acórdão nº 0031-11/2015, exarado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal:

*“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”.*

Importante consignar que a revogação das normas que tratam de decadência no COTEB não decorreu de um simples juízo de conveniência e oportunidade do Estado da Bahia. Isso se encontra explicitado no trecho do Parecer da PGE, acima transcrito. Em verdade, a motivação principal para a derrogação da lei estadual foram as reiteradas decisões do STJ e STF reconhecendo que a regulação das matérias relativas a decadência e prescrição é reservada à Lei Complementar nacional, ou seja, somente podem ser tratadas no CTN. Se o Estado persistisse em aplicar norma incompatível com a C.F., a L.C. e as decisões dos tribunais superiores, poderia a Fazenda Pública incorrer em ônus de sucumbência a serem suportados por toda a sociedade.

Há diversos precedentes judiciais nesse sentido. Cito, a título de exemplo, o Recurso Especial nº 117291, Rio Grande do Sul (Data da publicação/Fonte DJe 10/08/2011), onde são mencionados diversos outros precedentes do STJ, conforme trecho abaixo transcrito:

*“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.*  
(...)

*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.*

O próprio STF (Supremo Tribunal Federal) editou a Súmula Vinculante nº 08, com o seguinte verbete: *“São inconstitucionais o parágrafo único do art. 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”*. É fato que o efeito vinculante da Súmula está adstrito à parte dispositiva que trata da inconstitucionalidade de normas previdenciárias federais. Porém, nos recursos judiciais que serviram de base para a elaboração da referida Súmula, a exemplo do RE's (Recursos Extraordinários de nº 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), foi consignado, nas razões de decidir, que prescrição e decadência só podem ser disciplinadas por lei complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais de direito tributário.

Assim, diante da revogação das normas do COTEB que se deram no contexto acima apresentado, entendo ser plenamente aplicável o regramento contido CTN, no art. 150, § 4º, à situação posta no presente processo.

Pelas razões acima expostas, acolho a preliminar de decadência para excluir do Auto de Infração as exigências fiscais relativas aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a novembro de 2007, para as imputações contidas nas infrações 1, 2 e 3, visto que o lançamento de ofício foi formalizado somente em 17/12/2012, após o transcurso de 5 (cinco) anos da data de ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

INFRAÇÃO 04 - Na infração 04 estou em plena concordância com o sr. Relator no que se refere às notas fiscais excluídas da autuação. Transcrevo o trecho do voto em que há coincidência de entendimento: *"Quanto ao item 04 da diligência é preciso enfrentar a arguição defensiva de que o autuado informou que as Notas Fiscais nºs 2, 9, 21, 1065, 1067, 1083, 1095, 1117, 1127 e 1138, no*

valor de R\$2.894.483,10, foram operações de aquisições de vapor da FAFEN e, não retorno, resultante de remessa de água clarificada e desmineralizada da FAFEN, por isso estas notas não deveriam ter sido reclamadas por meio de autuação fiscal, tendo em vista que foram recolhidos na apuração mensal, como demonstra na fl. 740 e verso dos autos". No demonstrativo acostado ao PAF na diligência da ASTEC/CONSEF restou provado que o contribuinte já havia recolhido o ICMS das operações acobertadas pelas notas fiscais acima mencionadas no importe de R\$492.079,13.

Dirijo do sr. Relator, porém, no que se refere ao mérito das parcelas remanescentes da infração 04, relativa à falta de recolhimento do ICMS diferido.

Conforme ficou consignado e comprovado após diligência, através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 42/2015, a Petrobrás remete água clarificada e desmineralizada para a FAFEN Energia em operações de remessa para industrialização, nas quais é suspensa da incidência do imposto, nos termos do art. 615 do RICMS/97.

A diligência atestou que as mercadorias são industrializadas na FAFEN Energia e retornam à Petrobrás sob a forma de vapor. Foi também confirmado que o Vapor 15 e Vapor 42 são recebidos da FAFEN Energia e utilizados no processo produtivo da Petrobrás, vez que a matéria-prima para a produção da amônia, da qual se origina a ureia, é resultado da adição de vapor (H<sub>2</sub>O) ao gás natural (CH<sub>4</sub>).

Frente às circunstâncias fáticas acima alinhadas a Petrobrás aplicou a regra contida no art. 617 do RICMS/97, que prevê nova hipótese de diferimento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, ocorresse a saída dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte.

Em outros termos, o ICMS sobre a água clarificada e desmineralizada, devido pelo estabelecimento remetente, e sobre o Vapor 15 e Vapor 42, inclusive sobre o valor agregado, que em regra seria devido pelo estabelecimento de destino, é suspenso até o momento em que há a saída da ureia (produto acabado) nas etapas subsequentes.

Eis o teor das normas aplicáveis ao caso em exame:

**Art. 343** - É diferido o lançamento do ICMS incidente:

(...)

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;

(...)

**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).

**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.

**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 com subsequente saída tributada."

**Parágrafo único.** Para fruição do diferimento previsto neste artigo, é dispensada a habilitação prevista no art. 344, a menos que se trate de mercadoria enquadrada no regime de diferimento.

Da leitura dos dispositivos regulamentares acima transcritos é de se concluir que:

a) nas remessas de água (clarificada e desmineralizada) da Petrobrás para a FAFEN Energia visando a produção de vapor, o ICMS é diferido (art. 343, inc. XIX, RICMS/97);

b) o ICMS sobre o valor agregado resultante da produção de vapor é também diferido para o momento em que se der a saída dos produtos resultantes da industrialização, a se verificar nas etapas seguintes de circulação (art. 617, do RICMS/97).

Há, portanto, uma sucessão de hipóteses de diferimento, não devendo prevalecer a tese da acusação fiscal de que o ICMS sobre o valor agregado na industrialização de vapor se encerrou na etapa de entrada da mercadoria no estabelecimento da Petrobras.

Voto, portanto, pela TOTAL IMPROCEDÊNCIA da infração 04.

Em relação as demais questões acompanho o voto do sr. Relator, considerando que fui vencido na preliminar de decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **117808.0006/12-2**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.255.753,00**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, "f" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2016.

ÂNGELO MARIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR