

PROCESSO - A. I. N° 269132.0007/14-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEM S/A.
RECORRIDOS - BRASKEM S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0110-03/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/06/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0111-11/17

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. MULTA. INFRAÇÃO 01. Indeferido o pedido de redução ou cancelamento, pois, além de ter sido constatada a falta de recolhimento do tributo nos outros itens do Auto de Infração, a Lei do ICMS/BA, no § 4º do art. 4º, presume a realização de operações de saída tributáveis não lançadas na escrita, com a consequente falta de recolhimento, sempre que se verificar a existência de entradas também não lançadas, tributáveis ou não tributáveis. Ausente, portanto, um dos requisitos do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/1996: que do ilícito não tenha decorrido descumprimento de obrigação principal. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENTRADAS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. INFRAÇÕES 02 A 04. A utilização do crédito relativo às aquisições de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem condiciona-se a que os bens adquiridos estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, sejam consumidos no processo e integrem o produto final, na condição de elementos indispensáveis. 3. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. INFRAÇÕES 05 E 07. Bens de consumo são usados fora do processo produtivo, a exemplo daqueles referentes à limpeza, ao escritório ou os que, apesar de empregados no setor de produção, não têm vinculação direta com o material em elaboração e não integram o produto final, como peças de reposição e manutenção, fardamentos etc. Partes e peças de reposição de bens do ativo imobilizado têm natureza meramente substitutiva, pelo que restam inseridos no rol dos materiais de uso e consumo (infração 05). No que tange à infração 07, foram efetuadas correções pelos próprios auditores, pois nos levantamentos iniciais não consideraram a redução de base de cálculo incidente sobre algumas operações auditadas. 4. RETORNOS DE MERCADORIAS NÃO COMPROVADOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. INFRAÇÃO 06. Os autuantes refizeram os cálculos, levando em consideração os valores constantes das notas fiscais de retorno apresentadas, e apuraram o imposto remanescente de R\$310.633,45, recolhido pelo contribuinte sob os auspícios da Lei nº 13.449, de 21 de

outubro de 2015. Indeferido o pleito de diligência. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF nº 0110-03/16 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte com respaldo no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 15/12/2014 para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$2.229.434,30, sob a acusação do cometimento de 09 (nove) irregularidades, assim discriminadas pelo órgão julgador de primeira instância, *in verbis*:

Infração 01 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$767.744,23. Levantamento realizado com base nos arquivos constantes na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Infração 02 – 01.02.02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013.

Aquisições de gás natural, 15% são utilizados na queima de fases residuais resultantes do processo. Essa parcela do gás natural tem como finalidade o craqueamento dos mencionados gases residuais, reduzindo, com isso, a toxicidade dos mesmos antes de serem expurgados na atmosfera. O percentual de gás natural acima descrito (15%) enquadraria-se como material de uso/consumo. Valor do débito: R\$824.309,28. Multa de 60%.

Infração 03 – 01.02.02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Das aquisições de nitrogênio, a empresa utiliza 10% na limpeza de equipamentos, valendo-se da propriedade do nitrogênio ser inerte, evitando-se o risco de uma combustão indesejada. O percentual de nitrogênio adquirido no percentual de 10% enquadraria-se como material de uso/consumo. Valor do débito: R\$29.450,78. Multa de 60%.

Infração 04 – 01.02.02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Aquisições de material de uso e consumo, tratado como se insumo fosse. Valor do débito: R\$153.650,09. Multa de 60%.

Infração 05 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, maio a julho e setembro a dezembro de 2013. Valor do débito: R\$17.445,24. Multa de 60%.

Infração 06 – 02.06.01: Falta de recolhimento do ICMS em razão de remessa de bens para conserto sem o devido retorno, nos meses de janeiro a setembro de 2013. Valor do débito: R\$386.599,67. Multa de 60%.

Infração 07 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de maio, julho, novembro e dezembro de 2012; junho, setembro, outubro e dezembro de 2013. Valor do débito: R\$36.889,67. Multa de 60%.

Infração 08 – 14.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, no mês de março de 2013. Valor do débito: R\$9.776,62. Multa de 60%.

Infração 09 – 01.02.40: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de março e outubro de 2013. Valor do débito: R\$3.568,72. Multa de 60%.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 07/07/2016 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade (fls. 690 a 722), nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO

Incialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de

cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao argumento defensivo de que há necessidade da realização de nova diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi constatada qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

No mérito, o primeiro item do presente Auto de Infração refere-se à entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$767.744,23. Levantamento realizado com base nos arquivos constantes na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

A legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, para mercadorias sujeitas a tributação bem como em relação às mercadorias não tributáveis (art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96).

O defensor alegou que o demonstrativo fiscal que lastreia a peça acusatória em tela abarca notas fiscais cujas operações não chegaram a se concretizar por terem sido canceladas ou denegadas, antes do efetivo ingresso das mercadorias no estabelecimento do impugnante. Com o objetivo de ilustrar o quanto alegado, citou a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e no 88689, emitida em 16/10/2013 pelo estabelecimento do impugnante localizado em Alagoas (Inscrição Estadual no 240.667.930), no valor total de R\$ 193.800,63.

Apresentou o entendimento de que a multa relativa às demais notas fiscais objeto da autuação pode - e deve - ser cancelada, a teor do quanto disposto nos arts. 42, § 7º da Lei no 7.014/96 e 158 do Decreto no 7.629/99, que permitem o afastamento de penalidades cominadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias, nas situações em que tais infrações tenham sido cometidas sem dolo, fraude ou simulação, e que não impliquem na falta de recolhimento do imposto.

Afirmou que ocorreu simplesmente o não cumprimento de uma obrigação acessória atinente ao ICMS, por uma questão meramente operacional, e que, se cometeu alguma infração, esta não foi praticada com dolo, fraude ou simulação.

Na primeira informação fiscal, os autuantes disseram que excluíram do demonstrativo de débito a Nota Fiscal 88689 emitida em 16/10/2013, porque constataram que ela realmente foi cancelada por seu emitente. Pugnaram para que o demonstrativo de débito desta infração fosse reduzido de R\$767.744,23 para R\$748.364,17.

Na manifestação apresentada o defensor alegou que apesar de ter apresentado cópias de três notas fiscais, os autuantes se limitaram a excluir da autuação a única que foi pontualmente citada na impugnação, a título ilustrativo. Alegou que além da redução em R\$ 19.380,06 já reconhecida pelos autuantes por meio da Informação Fiscal, impõe-se, da mesma forma, a exclusão do montante de R\$ 6.949,17.

Na segunda informação fiscal, os autuantes reconhecem o cabimento das alegações defensivas para excluir as notas fiscais 85897 e 26691, reduzindo o débito da infração em mais R\$6.949,17, conforme alegado pelo defensor à fl. 591. Assim, pedem a procedência parcial desta infração, reduzindo-se o valor do débito de R\$767.744,23 para R\$741.415,00.

O defensor informou que em relação às demais notas fiscais ainda não deu por concluído seus trabalhos de busca, de modo que continuará empenhando incansáveis esforços para verificar os motivos pelos quais a Fiscalização não identificou a escrituração destes documentos fiscais nos livros fiscais próprios.

Observo que o contribuinte tem direito de, a qualquer tempo no curso do processo administrativo fiscal, apresentar documentos que são analisados, em homenagem aos princípios da verdade material e do informalismo previstos no art. 2º do RPAF/99. Entretanto, não é razoável que o órgão julgador fique aguardando por tempo indeterminado que o contribuinte comprove o que alegou, inclusive, porque se deve cumprir os prazos processuais.

O autuado requereu o cancelamento da multa como forma de realizar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, citando o §7º do art. 42, da Lei no 7.014/96, afirmando que não houve falta de pagamento de tributo.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle; a multa é

estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

O defendente afirmou que na remota hipótese de esta JJF entender que não é o caso de cancelamento da multa aplicada em homenagem aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, impõe-se, no mínimo, a redução da multa aplicada de 10% para 01%, haja vista a alteração legislativa superveniente do inc. IX, do art. 42, da Lei no 7.014/96, prescrevendo penalidade pecuniária menos gravosa para a infração que teria sido cometida, aplicável na hipótese vertente em observância ao citado art. 106, II, alínea 'c' do CTN.

Efetivamente, quanto à falta de escrituração de notas fiscais correspondentes a mercadorias sujeitas a tributação, a partir da alteração do inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96, através da Lei 13.461, de 10/12/2015, publicada no DOE de 11/12/2015, o percentual de 10% da multa anteriormente estabelecido foi reduzido para 1%.

Neste caso, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação acessória, e com base na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, entendo que deve ser utilizado o percentual da multa 1%, aplicando-se a retroatividade benigna prevista no mencionado dispositivo legal, in verbis:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...
II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Vale salientar, que na falta de escrituração das notas fiscais, mesmo que tenha sido efetuado o recolhimento do imposto, ainda assim, é devida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Portanto, conclui-se que o descumprimento da obrigação principal não é consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, e o fato da não escrituração de notas fiscais não constitui circunstância agravante ou atenuante, relativamente à falta de recolhimento do imposto. Mantida parcialmente a exigência fiscal, no valor de R\$74.141,50, conforme quadro abaixo, considerando a revisão efetuada pelo autuante para excluir as três notas fiscais comprovadas e a aplicação da retroatividade benigna da redução do percentual da multa.

(...).

As infrações 02 e 03 serão analisadas conjuntamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que o autuado apresentou impugnação combatendo simultaneamente estes dois itens.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Aquisições de gás natural, 15% são utilizados na queima de fases residuais resultantes do processo. Essa parcela do gás natural tem como finalidade o craqueamento dos mencionados gases residuais, reduzindo, com isso, a toxicidade dos mesmos antes de serem expurgados na atmosfera. O percentual de gás natural acima descrito (15%) enquadra-se como material de uso/consumo.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Das aquisições de nitrogênio, a empresa utiliza 10% na limpeza de equipamentos, valendo-se da propriedade do nitrogênio ser inerte, evitando-se o risco de uma combustão indesejada. O percentual de nitrogênio adquirido no percentual de 10% enquadra-se como material de uso/consumo.

O defendente alegou que adquire diversos produtos, a exemplo do Gás Natural e do Nitrogênio, dentre muitos outros, todos consumidos no processo produtivo desenvolvido em seu estabelecimento, os quais se afiguram indispensáveis à consecução deste; razão pela qual se apropria dos créditos fiscais correspondentes, tal como autorizado pela legislação em vigor.

Alegou que a fiscalização se pautou em uma informação prestada por seu preposto sem a devida contextualização fática e detalhada do emprego do Gás Natural no processo produtivo da planta de PVC 1 BA, concluindo, de modo precipitado, que 15% (quinze por cento) do volume do Gás Industrial/Natural adquirido seria material de uso e consumo, vez que se destina a queima de gases antes destes serem liberados na atmosfera.

Afirmou que 12% do gás natural que é utilizado no seu "Sistema de Incineradores" não se destinam à queima de gases residuais, reduzindo, com isso, a toxicidade dos mesmos antes de serem expurgados na atmosfera, conforme faz crer a fiscalização. Ao contrário, trata-se de insumo indispensável ao denominado "Processo de Incineração de Gases" – que não tem nada a ver com a queima de gases para a atmosfera, mas sim com a geração do vapor necessário para se alcançar o produto final com as especificações técnicas desejadas.

Também afirmou que, se não bastasse a importância do Gás Natural ao emprego energético da planta, cerca de 3% do gás natural adquirido é utilizado no flare para a eliminação da toxicidade dos resíduos gasosos das áreas industriais.

Quanto ao Nitrogênio (gasoso e líquido) adquirido, diz que correspondente ao percentual de 10% (dez por cento) do total utilizado na planta fabril do impugnante, tem por escopo expurgar os hidrocarbonetos dos sistemas, antes da abertura dos sistemas para quaisquer operações de manutenção de equipamentos, conforme se verifica nas páginas 108 e 109 do Parecer Técnico, que anexou aos autos.

Disse que a parcela de 10% (dez por cento) do Nitrogênio (gasoso e líquido), cujos créditos foram glosados pela fiscalização, foi empregada, de forma imprescindível, no seu processo produtivo, possuindo, portanto, a condição de produto intermediário. Entende que não há que se negar o direito ao creditamento do imposto incidente sobre a aquisição da mencionada fração do Nitrogênio.

Os autuantes informaram que a parte do material de que trata esta infração está relacionada apenas ao percentual de gás destinada à queima de resíduos no incinerador e no flare (15%) – infração 02. Esta afirmativa é confirmada pelo laudo técnico – folhas 31 e 32 deste PAF – produzido pelo impugnante. Dizem que esta parte do gás natural é realmente utilizada para alimentar o sistema “flare”/incinerador de gases do processo industrial. Ele é um combustível que “queima” os gases indesejáveis – subprodutos gerados nas reações químicas – ajudando a manter acesa a chama do “flare” para que aqueles produtos indesejáveis resultantes do processo produtivo que para lá são carreados, sejam “queimados” antes do despejo para a atmosfera, reduzindo assim o impacto ambiental.

Em relação à parte do gás natural que vai para o flare, informaram que, para ser também “queimado”, o próprio autuado reconhece que serve apenas para garantir a segurança da planta industrial. Salientaram que todo o gás natural utilizado no incinerador e no flare ocorre depois do processo produtivo se encerrar, ou seja, depois da obtenção do produto acabado.

Quanto à infração 03, em relação ao nitrogênio, dizem que o próprio defendente reconhece com base no seu Parecer Técnico que apresenta em sua defesa que o percentual de 10% do nitrogênio adquirido pela mesma é utilizado quando da abertura dos sistemas para quaisquer operações de manutenção.

Para todas as funções acima citadas, não existe nenhuma ligação direta com o processo fabril, haja vista, cuida apenas da limpeza dos equipamentos visando a segurança operacional, portanto não há em que se falar de produto intermediário e sim material de uso consumo no processo.

Observo que a avaliação do que seja material de consumo ou insumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos, é preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento. Neste caso, entende-se que determinado material é considerado insumo quando integra o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário, conforme o caso, sendo necessário fazer distinção entre insumos e materiais de consumo com vistas à questão do direito à utilização do correspondente crédito fiscal,

Vale salientar, que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas dos autos. No presente caso, com base na descrição feita pela defesa e nos esclarecimentos prestados pelos autuantes, conlui que os bens objeto da glosa do crédito (infrações 02 e 03) não são insumos da produção. Não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Mantida a exigência fiscal.

As infrações 04 e 05 também serão analisadas conjuntamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que o autuado apresentou impugnação combatendo simultaneamente estes dois itens.

Infração 04: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Aquisições de material de uso e consumo, tratado como se insumo fosse. Valor do débito: R\$153.650,09. Multa de 60%.

Infração 05: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, maio a julho e setembro a dezembro de 2013.

O defendente alegou que no exercício das suas atividades, adquire diversos produtos, tais como o Hipoclorito de Sódio, Inibidores de Corrosão, Ar de Serviço, Água Potável, dentre muitos outros, todos consumidos no processo produtivo desenvolvido em seu estabelecimento, os quais se afiguram indispensáveis à consecução deste; razão pela qual se apropria dos créditos fiscais correspondentes, tal como autorizado pela legislação em vigor.

Disse que os materiais cujos créditos foram glosados pela fiscalização estão diretamente integrados ao seu processo produtivo, sendo a função por eles exercida indispensável ao regular funcionamento da sua unidade fabril. Informa que alguns dos insumos glosados pela fiscalização são utilizados na Etapa de Controle da Qualidade dos Flúidos de Transferência de Energia,

Informou que utiliza, dentre outros insumos, inibidores de corrosão e biocidas, tais como Inibidores de Corrosão (Trasar 3 DT 185.61L, Trasar 3 DT 198.11L, Nalco 7384.61L) e Hipoclorito de Sódio, os quais são integralmente absorvidos pela água em que aplicados, sem os quais as torres de resfriamento perdem a sua

função.

Disse que o Ar de Serviço também é empregado no envase do PVC em pó em embalagens específicas para o fornecimento. Que o referido produto não só entra em contato direto com o produto em fabricação, na medida em que é empregado no transporte do polímero na forma de pó para a etapa de acondicionamento em embalagens especiais, como exerce óbvia ação direta sobre o produto em fabricação nesse agir.

Sobre a Água Potável informa que é também usada na área industrial nos lava-olhos e chuveiros de emergência utilizados em caso de contaminação com produtos químicos. Diz que se trata de item essencial à segurança dos técnicos envolvidos nos processos fabris, sendo utilizada por força de norma de segurança.

Em relação aos lubrificantes em geral, disse que são produtos químicos imprescindíveis para a manutenção da planta industrial de qualquer estabelecimento, uma vez que são eles os responsáveis por eliminar os efeitos da oxidação e corrosão dos equipamentos, aumentar a vida útil dos mesmos, reduzir o desgaste das engrenagens e peças, evitar o superaquecimento das máquinas, dentre outros.

Materiais de consumo são empregados pelo estabelecimento fora do processo produtivo. É o caso dos materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Consideram-se também de uso ou consumo aqueles materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, não integram o produto final, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc. Neste caso, embora esses bens participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais e uso ou consumo.

No tocante às partes e peças de reposição de bem do ativo, adquiridas para substituição de partes que compõem o maquinário industrial e materiais para manutenção desse maquinário, por se tratar de itens definidos como de uso e consumo, o direito a utilização de crédito fiscal do imposto incidente nas aquisições de tais mercadorias não está previsto na legislação em vigor.

No RICMS-BA, o legislador, deixa de lado a importância em se definir o que sejam "insumos" ou o que sejam "produtos intermediários", preferiu especificar o que e em que casos há direito ao crédito. Dessa forma, entende-se que insumos devem integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário, conforme o caso, e dão direito ao crédito fiscal, salientando-se que, embora a distinção entre insumos e materiais de consumo tenha sido voltada para a questão do crédito fiscal, o mesmo raciocínio aplica-se na definição do que deva ou não sujeitar-se ao pagamento da diferença de alíquotas.

Quanto aos produtos utilizados nas torres de resfriamento (infração 04), os autuantes informaram que os materiais citados pelo autuado em sua impugnação (Inibidores de Corrosão Trasar 3 DT, Hipoclorito de Sódio e Biocida não Oxidante) estão atrelados ao sistema de tratamento de água de refrigeração, ou seja, são considerados materiais de consumo.

Sobre o ar de serviço concordo com a conclusão dos autuantes de que é utilizado na limpeza de equipamentos, na área do chão de fabrica, no transporte pneumático dos produtos para armazenamento e na limpeza para embalagem dos mesmos. Com essas características se trata de material de uso consumo.

Em relação à Água Potável, o defensor informou que é usada na área industrial nos lava-olhos e chuveiros de emergência utilizados em caso de contaminação com produtos químicos. Diz que se trata de item essencial à segurança dos técnicos envolvidos nos processos fabris, sendo utilizada por força de norma de segurança. Neste caso, não há como considerar como insumo, e sim, material de consumo.

Quanto aos Equipamentos e acessórios: (Válvula e Reparo Cil pneumático) constato que esses materiais são peças consideradas acessórios de reposição. Dessa forma, não há como atribuir crédito fiscal em relação à aquisição desses materiais, haja vista que sua utilização ocorre em face do desgaste de toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

As peças de reposição e acessórios são adquiridos para suprir o desgaste decorrente do uso normal do equipamento ou maquinário, não compondo o conceito de ativo imobilizado. As aquisições dessas peças e partes de reposição e acessórios, destinados às máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos.

Conforme já ressaltado neste voto, o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas apresentadas.

Pelo que consta nos autos, foi apurado que os materiais objeto da exigência contida na infração 04 se referem a bens que embora possam estar vinculados ao processo produtivo do autuado, com base na informação prestada pelo Contribuinte e levantamento fiscal, não podem ser considerados insumos, por isso, é subsistente o imposto lançado neste item do presente Auto de Infração, sendo correta a glosa dos créditos fiscais, bem como em relação à diferença de alíquotas (infração 05). São procedentes as infrações 04 e 05.

Infração 06: Falta de recolhimento do ICMS em razão de remessa de bens para conserto sem o devido retorno, nos meses de janeiro a setembro de 2013.

O defensor alegou que os bens encaminhados para conserto retornaram sim ao seu estabelecimento, em prazo inferior ao estabelecido pela legislação. Elaborou demonstrativo correlacionando as notas fiscais de remessa dos bens para conserto às notas fiscais de retorno, juntando aos autos as cópias das notas fiscais de retorno de mercadorias obtidas junto aos prestadores de serviços.

Quanto aos documentos faltantes, informou que, por meio do pessoal alocado em seu setor fiscal, continua envidando todos os esforços necessários para identificá-los junto aos seus fornecedores, os quais certamente demonstrarão a lisura dos procedimentos adotados em relação à operação fiscalizada.

Na informação fiscal, os autuantes disseram que, diante dos documentos apresentados pelo impugnante, refizeram os cálculos levando em consideração os valores constantes nas notas fiscais de retorno, e apuraram ainda o valor remanescente de R\$ 310.633,45, conforme demonstrativo que elaboraram à fl. 498.

Na manifestação apresentada após a revisão efetuada pelos autuantes, o defensor informou que optou por se beneficiar das reduções concedidas pelo Estado da Bahia por meio da Lei nº 13.449, de 21 de outubro de 2015, mediante a modalidade de pagamento à vista dos débitos objeto do item 06, referentes às notas fiscais elencadas no demonstrativo fiscal ajustado pelos próprios Fiscais autuantes em sede de Informação Fiscal.

Dessa forma, considero parcialmente subsistente esta infração, haja vista que não há divergências após a impugnação e informação fiscal prestada pelos autuantes, acatando as provas apresentadas na defesa. Mantida parcialmente a exigência fiscal, no valor total de R\$ 310.633,45, conforme demonstrativo dos autuantes à fl. 498.

Infração 07: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de maio, julho, novembro e dezembro de 2012; junho, setembro, outubro e dezembro de 2013.

O defensor alegou que os autuantes não consideraram a redução de base de cálculo de que gozam algumas das operações acobertadas pelas notas fiscais relacionadas nos demonstrativos fiscais; exigindo em tais casos diferenças superiores às reais. Disse que em tais casos, os autuantes consideraram o valor total das notas fiscais, desprezando a base de cálculo reduzida, informada no bojo dos referidos documentos.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que já tinham efetuado os cálculos considerando a redução de base de cálculo referente às notas fiscais de nº 33171, 99130 e 7607 citadas nas razões de defesa. Quantos aos demais documentos apresentados pelo impugnante, refizeram os cálculos levando em consideração os valores constantes nas notas fiscais com base no benefício da redução de base de cálculo, e apuraram ainda o valor remanescente de R\$ 36.503,24, conforme demonstrativo que elaboraram à fl. 499.

Na manifestação apresentada após a revisão efetuada pelos autuantes, o defensor afirmou que em relação ao débito remanescente, não deu por encerrados seus esforços, na medida em que prossegue tentando identificar, além daqueles já trazidos aos autos, de modo que protesta por sua juntada posterior aos autos.

Como não foram apresentadas outras comprovações, acolho a revisão efetuada pelos autuantes e concluo pela subsistência parcial deste item da autuação fiscal, no valor total de R\$ 36.503,24, conforme demonstrativo que elaboraram à fl. 499.

De acordo com as alegações defensivas, o autuado não impugnou as infrações 08 e 09, requerendo a emissão de certificado de crédito para quitação do débito. Dessa forma, considero procedentes os itens não impugnados, tendo em vista que não há lide a ser decidida.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu endereço eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos”.

O Recurso Voluntário diz respeito às infrações 1 a 5 e 7. Já a remessa necessária resulta da revisão e da aplicação do princípio da retroatividade benigna na infração 1, tendo sido julgada parcialmente procedente, como também o foram as de números 6 e 7. Reputadas procedentes as imputações 2 a 5. A sexta infração foi revisada pelos autuantes e o valor remanescente recolhido pelo contribuinte, com os benefícios da Lei de Anistia nº 13.499/2015. Os itens 08/09 do Auto de Infração não estão em lide.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, "a" do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 3^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorre de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0110-03/16.

Respaldado no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 733 a 763, no qual inicia informando ter efetuado o pagamento dos valores remanescentes no item 06 do Auto de Infração, de acordo com a revisão de fls. 498/499, acolhida pela JJF (Lei nº 13.499/2015).

A irresignação, portanto, cuida das infrações 1 a 5 e 7 (os itens 08/09 do Auto de Infração não estão em lide).

No mérito da infração 1, afirma que o demonstrativo contém operações não concretizadas, por terem sido canceladas ou denegadas antes do efetivo ingresso das mercadorias.

Com arrimo no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/1996, diz que a penalidade por descumprimento da obrigação acessória referente às entradas efetivamente ocorridas deve ser cancelada ou reduzida, já que não houve dolo, fraude, simulação ou falta de pagamento de ICMS, mas sim equívoco escusável, em razão do qual sofreu prejuízo por não ter utilizado os créditos respectivos.

Relativamente às imputações 02/03, assinala que 15% do gás natural e 10% do hidrogênio adquiridos são utilizados na consecução do objeto social. Dos 15% de gás natural, 3% são destinados ao sistema *flare* e 12% à incineração de gases e geração de vapor que fornece(m) a energia e o calor necessários para as reações físico-químicas almejadas.

Entende que o Parecer GECOT/DITRI nº 7.072/2015 (fls. 814/815), corroborou o seu argumento de que o gás natural utilizado nas caldeiras para a produção de vapor enseja direito de crédito, concepção supostamente assentada no Parecer ASTEC nº 001/2016, emitido pelo i. auditor fiscal Jowan Araújo (fls. 816 a 820).

O percentual correspondente a 10% do nitrogênio gasoso e líquido que adquire é utilizado nas manutenções de equipamentos, com o fim de promover a limpeza química e a extração de produtos indesejados, sem o que o processo produtivo restaria inviabilizado.

No que diz respeito às infrações 4 e 5, aduz que o julgamento originário se afastou por completo do princípio da não cumulatividade, pois produtos intermediários jamais podem integrar o final, caso contrário deixariam de ser intermediários para assumir a alcunha de matérias primas. Trata-se de hipoclorito de sódio, inibidores de corrosão, ar de serviço, água potável, válvulas, partes e peças etc.

A palavra "*consumido*", na sua concepção, não significa "*incorporado*", mas remete às qualidades imanentes ao produto gasto no processo industrial, de maneira que o que dele sobrou não terá função, "*será mero rebotalho*".

Em referência à infração 7 e ao débito remanescente, ressalta que não deu por encerrados os seus esforços, uma vez que prossegue tentando identificar, além daqueles já trazidos aos autos, outros elementos que comprovem a veracidade das suas alegações, motivo pelo qual protesta pela juntada ulterior.

Em seguida, aponta, à fl. 761, erro relativo à Nota Fiscal nº 4.814, cuja cópia foi apresentada à fl. 821, sob a alegação de que o Fisco teria "*majorado sem justa causa o valor do produto discriminado no documento*" ("*TRANSFORMADOR CORRENTE 15KV 10A 0-5A*" do levantamento fiscal original de fl. 79) e, consequentemente, o imposto apurado.

Uma vez efetuados os ajustes, não mais subsistirá valor de diferenças de alíquotas no mês de dezembro de 2013.

Requer diligência, por entender ser possível a ocorrência de idêntico erro na apuração das demais ocorrências (cerca de 600).

Conclui pedindo provimento.

VOTO

Com fulcro no art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999), indefiro o pedido de diligência. Todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros deste órgão colegiado estão presentes nos autos.

Início com o julgamento do inconformismo atinente à infração 1 (entradas tributáveis sem registro na escrita).

Afirma o recorrente que o demonstrativo fiscal contém operações não concretizadas, por terem sido canceladas ou denegadas antes do efetivo ingresso das mercadorias. Com supedâneo no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, requer cancelamento ou redução.

Em sede de defesa, já havia indicado notas fiscais cujas operações não chegaram a se concretizar, em razão de terem sido canceladas ou denegadas antes do ingresso. Por exemplo, a NF-e [DANFE] número 88.689, de 16/10/2013, emitida pela afiliada do Estado de Alagoas, no montante de R\$ 193.800,63. Na primeira informação, os autuantes excluíram a quantia da referida nota, pois constataram que, de fato, foi cancelada pelo emitente. Na segunda informação, observando as considerações expostas na manifestação do autuado, deduziram os valores concernentes às Notas Fiscais nºs 85.897 e 26.691, o que foi corretamente acatado pela JJF.

Indefiro o pedido de redução ou cancelamento, pois, além de ter sido constatada a falta de recolhimento do tributo nos outros itens do Auto de Infração, a Lei do ICMS/BA, no § 4º do art. 4º, presume a realização de operações de saída tributáveis não lançadas na escrita, com a consequente falta de recolhimento, sempre que se verificar a existência de entradas também não lançadas, tributáveis ou não tributáveis.

Ausente, portanto, um dos requisitos do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/1996: que do ilícito não tenha decorrido descumprimento de obrigação principal.

Embora tenha asseverado, na primeira instância, que em relação às demais notas fiscais ainda não havia concluído os seus trabalhos de busca, de forma que continuaria envidando esforços para verificar os motivos pelos quais a Fiscalização não identificou a escrituração, não trouxe resultado específico na peça de irresignação.

Em respeito às infrações 2 e 3 (crédito indevido nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo: gás natural e nitrogênio), o art. 309, I, "b" do RICMS-BA/2012 estatui que:

"Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário: I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos: (...) b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil; (...)".

A utilização do crédito relativo às aquisições de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem condiciona-se a que os bens adquiridos estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, sejam consumidos no processo e integrem o produto final, na condição de elementos indispensáveis.

Nesse sentido, excetuando-se as situações nas quais a razoabilidade requer que tal raciocínio seja mitigado, a jurisprudência desta Corte administrativa tem observado o critério segundo o qual é de menor relevância a essencialidade do bem ou as eventuais consequências advindas da sua não utilização, industriais ou ambientais. Sob esse prisma, não possui efeitos tributários o fato de que sem o uso do material as temperaturas e pressões alcançariam níveis perigosos ou de que o meio ambiente restaria prejudicado, uma vez que o art. 309, I, "b" do RICMS-BA/2012, cuja eficácia não pode ser negada por esta CJF (art. 167, III do RPAF-BA/1999), não contemplou tais aspectos.

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

Acórdão CJF nº 0275-11/14. "Também, o GLP (gás natural) é utilizado no "flare" como combustível para

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

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

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

Parte da autuação refere-se ao percentual de gás natural destinado ao uso no *flare*: 15%, mas, segundo o recorrente, uma fração do produto tido pela Fiscalização como de uso no sistema *flare*, ou seja, uma parcela desses 15%, na verdade, faz parte do processo produtivo, já que fornece o calor ou a energia necessária para que ocorram as reações físico-químicas almejadas na cadeia de industrialização, atingindo as especificações dos produtos.

No entanto, isso não significa que o gás utilizado para tal fim (de produzir vapor) entre em contato, ou seja, consumido na corrente principal de industrialização, pois, de acordo com o Parecer Técnico do IPT (Instituto de Pesquisas Tecnológicas), "*a vaporização é feita pela injeção de vapor no revedor da torre [de destilação]*", e não no fluxo em que se encontram as matérias primas e produtos intermediários.

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

Utilizado no sistema *flare* ou na produção de vapor, o gás em tela não se encarta na previsão do art. 309, I, "b" do RICMS-BA/2012.

O opinativo técnico da ASTEC/CONSEF nº 001/2016, de fls. 816 a 820, fez parte do Processo Administrativo Fiscal concernente ao AI (Auto de Infração) nº 269132.0006/14-2, submetido à relatoria deste julgador na segunda instância do Conseg/BA, que naquela oportunidade chegou às mesmas conclusões acima alinhavadas.

No julgamento daquela lide, por intermédio do Acórdão CJF nº 0264-11/16, elaboramos o Voto vencedor, por maioria, no sentido do provimento do Recurso de Ofício para restaurar a exigência relativa à diferença entre os 15%, inicialmente exigidos pela Fiscalização, e os cerca de 3%, tidos como procedentes pela JJF. A Junta havia concluído que apenas o gás natural destinado ao *flare* poderia se enquadrar entre os materiais de consumo (3%), mas o (gás) utilizado na produção de vapor não (12%):

A autuação, conforme assinalaram os auditores à fl. 123, refere-se ao percentual de gás natural destinado ao uso no incinerador e no flare: 15%, segundo os autuantes, parcela que restou confirmada no laudo técnico de fl. 32, elaborado por dois engenheiros de produção da Braskem: o percentual típico de consumo de gás natural para queima dos gases de processo (flare e incinerador), considerando a operação normal da planta, é de 14 a 15% do consumo total".

Entretanto, às fls. 131/132, a JJF converteu o feito em diligência, pois considerou a possibilidade de ser verídico o argumento defensivo de que 12 desses 15% constituem ínsumo indispensável ao denominado processo de incineração de gases, que gera o vapor necessário para se alcançar o produto final com as especificações técnicas desejadas."

À fl. 220, o preposto da ASTEC, após ter visitado as instalações da sociedade empresária, concluiu que gás

natural é insumo indispensável no processo de incineração e geração de vapor, que gera o vapor necessário para se alcançar o produto final com as especificações técnicas." Elaborou, por isso, a planilha de fl. 221, com os percentuais de gás não destinados ao processo produtivo, maiores do que aquele tido como correto pelo contribuinte, de 3% (demonstrativos de revisão às fls. 222 a 227).

Ou seja, uma fração do gás natural tido pela Fiscalização como de uso no sistema flare ou no incinerador, na verdade, faz parte do processo produtivo, na medida em que fornece o calor, a energia necessária para que ocorram as reações físico-químicas almejadas na cadeia de industrialização, atingindo as especificações do produto (fl. 62).

No entanto, isso não significa que o gás utilizado para tal fim entre em contato ou seja consumido na corrente principal de industrialização. Observe-se, às fls. 176/177, no Parecer Técnico do IPT (Instituto de Pesquisas Tecnológicas), que a vaporização é feita pela injeção de vapor no reservatório da torre [de destilação]," e não no fluxo em que se encontram as matérias primas e produtos intermediários.

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

Não se encarta, por conseguinte, na previsão do art. 93, § 1o, I do RICMS-BA/1997, motivo pelo qual deve ser modificada a Decisão recorrida para restaurar, na íntegra, a exigência contida na segunda imputação.

(...).

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

Com a devida licença, à luz das razões e dos fundamentos acima esposados, o Parecer GECOT/DITRI nº 07.072/2015, de fl. 814, merece reforma. Ainda que não merecesse, não se aplicam as disposições do art. 65 do RPAF-BA/1999 ao caso concreto, uma vez que as ocorrências são de 2013 e o Parecer de 2015. O conselente não é o recorrente.

Idênticas são as conclusões a que se chega quanto ao nitrogênio, pois, como informou o sujeito passivo, é utilizado nas manutenções de equipamentos com o fim de promover a limpeza química e a extração de produtos indesejados.

O quarto item do lançamento de ofício acusa o contribuinte de utilização indevida de crédito referente às aquisições de materiais de uso e consumo, enquanto o quinto exige as diferenças de alíquotas correlatas.

Trata-se de compras de hipoclorito de sódio, inibidores de corrosão, ar de serviço, água potável, válvulas, partes e peças etc., em relação às quais chego ao mesmo entendimento a que cheguei na análise das infrações 2 e 3.

Bens de consumo são usados fora do processo produtivo, a exemplo daqueles referentes à limpeza, ao escritório ou os que, apesar de empregados no setor de produção, não têm vinculação direta com o material em elaboração e não integram o produto final, como peças de reposição e manutenção, fardamentos etc. Partes e peças de reposição de bens do ativo imobilizado têm natureza meramente substitutiva, pelo que restam inseridos no rol dos materiais de uso e consumo.

Com referência à infração 7 (falta de recolhimento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de materiais de uso e consumo), o recorrente colacionou, à fl. 821, o DANFE nº 4.814. Comprovou que o transformador de corrente ali designado sob o código 01-2471-10 ("TRANSFORMADOR CORRENTE 15KV 10A 0-5A" do levantamento fiscal original de fl. 79) foi comercializado ao valor unitário de R\$266,96.

Uma vez que se trata de apenas uma unidade, na coluna A ("Valor Produto") do levantamento original (fls. 79 a 81), que serviu de base para a revisão fiscal de fl. 499, deveria constar a quantia de R\$266,96, e não R\$14.667,71. Efetuadas as pertinentes correções na linha do "TRANSFORMADOR CORRENTE 15KV 10A 0-5A" de fl. 79, o total recolhido no mês de dezembro de 2013 (R\$39.275,36, coluna H, "DIFAL Pago", de fl. 81) torna-se maior do que o corretamente apurado (R\$38.334,21, coluna G, "DIFAL a Pagar", de fl. 81).

Por isso, a revisão de fl. 499 deve ser alterada, com vistas a dela deduzir a cifra relativa a dezembro de 2013 (R\$255,10), de modo que o valor total da infração 7 fique em R\$36.248,14.

Passo a julgar o Recurso de Ofício, decorrente das correções levadas a efeito pelo Fisco, acatadas pela JJF.

Consoante o acima exposto, em referência à primeira imputação, na defesa, o autuado apontou notas fiscais cujas operações não chegaram a se concretizar, em razão de terem sido canceladas ou denegadas antes do ingresso. Por exemplo, a NF-e número 88.689, de 16/10/2013, emitida pela afiliada de Alagoas, no montante de R\$193.800,63. Na primeira informação, os autuantes excluíram a quantia da referida nota, pois constataram que foi cancelada pelo emitente. Na segunda informação, observando as considerações expostas na manifestação do contribuinte, também deduziram os valores concernentes às Notas Fiscais nºs 85.897 e 26.691, o que foi corretamente acatado pela JJF.

Igualmente acertada a aplicação da retroatividade benigna do art. 106, II do CTN, visto que *"a partir da alteração do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 13.461, de 10/12/2015, publicada no DOE de 11/12/2015, o percentual de 10% da multa anteriormente estabelecido foi reduzido para 1%"*.

Quanto à imputação nº 6 (falta de recolhimento, em razão de remessa de bens para conserto sem o devido retorno), na informação fiscal, diante dos documentos anexados à defesa, os autuantes refizeram os cálculos, levando em consideração os valores constantes das notas fiscais de retorno apresentadas, e apuraram o imposto remanescente de R\$310.633,45 (fl. 498), recolhido sob os auspícios da Lei nº 13.449, de 21 de outubro de 2015.

No que tange à infração 7 (falta de recolhimento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de materiais de uso e consumo), foram efetuadas correções, pois nos levantamentos iniciais os auditores não consideraram a redução de base de cálculo incidente sobre algumas operações auditadas (fl. 499).

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, divirjo do posicionamento adotado pelo i. Relator em relação às infrações 1 a 4 pelos seguintes fundamentos:

As infrações 2 e 3 tratam de crédito indevido nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo: gás natural e nitrogênio.

Ora, incontestável tratar-se de materiais indispensáveis para a atividade fim que a recorrente desempenha, já que são vinculados ao processo produtivo, sendo indiscutível serem de uso e consumo, essenciais para o processo produtivo da empresa, logo, insumos.

O conceito de insumo está diretamente ligado à essencialidade. Ou seja, quando um material é de suma importância para a produção da empresa, sendo sua falta ou ausência um limitador para se chegar ao material acabado, estamos diante de um insumo. A teoria de que o produto deve ser consumido no processo produtivo ou que deve ser integrado ao produto final, parece-me um tanto ultrapassada.

Ademais, o Parecer da DITRI 7072/2015 em relação ao produto Gás GLP, o qual adota o posicionamento de que o GLP utilizado na geração de vapor para a produção, considerando a sua essencialidade, bem como a concessão do crédito demonstra um avanço no entendimento da questão, que vem sendo amplamente discutida neste Conselho de Fiscalização.

Deste modo, aproveito o ensejo para reproduzir o posicionamento exarado pelo i. Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, que com todo o seu brilhantismo, enfrentou a questão sob a ótica jurídica e embasada nos atuais posicionamentos do nosso Superior Tribunal de

Justiça, com a qual coaduno meu entendimento. Vejamos:

“No referente às infrações 06 e 07, observo que o cerne da questão se limita a classificar as mercadorias adquiridas pela Recorrente em insumos ou bens destinados a uso e consumo, pois, a exigência do diferencial de alíquota prevista na legislação não é devida no caso das mercadorias adquiridas serem aplicadas como insumos das atividades do contribuinte (art. 3º, §1º, I, da Lei nº 7.014/96, art. 5º, I, e art. 7º, I, do RICMS/97), bem como é reconhecido o direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição de insumos.

Neste ponto, discordo do entendimento do Ilustre Relator, porque entendo que a exigência de que os produtos sejam “consumidos ao final de cada processo produtivo” ou que “se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção” para que sejam classificados como insumos, decorrem de uma interpretação da lei antiga e ultrapassada.

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

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

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

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

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

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

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICM 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel.

Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

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

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)

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

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

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

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

4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende

creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.

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

6. *Recurso especial provido.*

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

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

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

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

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

4. *Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).*

5. *In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte".*

Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. *Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).*

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

8. *Recurso Especial parcialmente provido.*

(*REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010*)

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

Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC nº 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP 1175166/MG). Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC nº 87/96, sustentou o STJ nesses dois casos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credimento.

(MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).

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

No caso em análise, todas as mercadorias referentes às infrações 6 e 7, "AB3-Silica, óleo lubrificação, compressores LP-15, óleo de selagem agitadores LP-18, sílica gel branca 1 a 3mm,

óleo sonneborn, hipoclorito de sódio, freon 22 compressor, produto multifuncional, inibidor corrosão Trasar 3DT, dispersante inorgânico Trasar e Nalco, biodispersante orgânico Nalperse, biocida não oxidante, polímero dispersante inorgânico, algicida Nalco, inibidor corrosão Nalco, ventosa windmoller, e esfera Rolam, junta vedação, tê, flange, cabo com conector, curva, perfil, bomba, etc., dos quais a “Sílica Gel Branca 1 a 3 MM”, “Óleo Lubrificante Compressores LP-15” e “AB3-Sílica”, estão relacionadas com a atividade fim da Recorrente e, portanto, devem ser reconhecidas como insumos.”

Deste modo, entendo pela concessão do crédito tributário nas infrações 02 e 03, visto que restou demonstrado no decorrer deste processo a essencialidade dos produtos discutidos na produção final da empresa recorrente.

Quanto às infrações 4 (crédito indevido) e 5 (falta de recolhimento de ICMS em relação a bens destinadas a consumo do estabelecimento), as mesmas também discutem a questão da essencialidade de produtos na produção final da empresa recorrente, quais sejam: hipoclorito de sódio, inibidores de corrosão, ar de serviço, água potável, válvulas, partes e peças etc.

Aplico o mesmo posicionamento acima exposto, por entender que os produtos intermediários são essenciais à produção e, quanto às válvulas, vislumbro que a mesma faz parte do ativo da empresa, motivo pelo qual também goza do direito à concessão do crédito de ICMS.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269132.0007/14-9, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.385.082,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$74.141,50**, prevista no inciso IX, do referido diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Maurício Sousa Passos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro(as): Laís de Carvalho Silva, Rodrigo Lauande Pimentel e João Roberto Sena da Paixão.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILo REIS LOPES – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS