

**PROCESSO** - A. I. Nº 269132.0006/11-8  
**RECORRENTE** - BRASKEM S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0288-02/13  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 24/05/2017

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO C.JF Nº 0134-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Os materiais utilizados para recuperar os danos e resíduos da produção, ou de proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, ou na fase posterior ao processo de embalagens não integram ao produto fabricado e geralmente se consomem *após* o processo produtivo, logo, são considerados materiais de uso e consumo do estabelecimento. O nitrogênio utilizado em laboratório e na manutenção da planta, através de laudo técnico, restou comprovado o percentual de 7,47% e não de 10%. Modificada a Decisão, quanto a infração 3. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS AO CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. É devido o pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de tais bens. Modificada a Decisão, quanto a infração 4, relativa ao nitrogênio utilizado em laboratório e na manutenção da planta. 3. EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE QUE AS MERCADORIAS FORAM EXPORTADAS PARA O EXTERIOR. PRESUNÇÃO DE QUE FORAM DESTINADAS AO MERCADO INTERNO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Conforme comprovado através de consulta ao SISCOMEX pela Gerência do Setor Indústria e Comércio Exterior (GEINC), as razões recursais elidem em parte a exação. Modificada a Decisão recorrida. Acolhida a prejudicial de decadência relativa ao período anterior a novembro/2006. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0288-02/13, cujo Auto de Infração em lide fora lavrado para exigir o crédito tributário de R\$5.349.445,04, em razão de dez irregularidades, sendo objeto deste Recurso apenas às seguintes exações:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor R\$52.696,32, referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, no exercício de 2007, tido como insumo.

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher o ICMS, no valor R\$7.626,13, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento no exercício de 2007.

INFRAÇÃO 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$157.176,90, referente à

aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, uma vez que tratou todo o nitrogênio adquirido como insumo, já que uma parcela mínima de 10% teria sido utilizada como material de uso e consumo, utilizado em laboratório e na manutenção da planta (limpeza), no exercício de 2007.

INFRAÇÃO 4 – Deixou de recolher o ICMS, no valor R\$13.947,71, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, em razão do desencontro entre os valores mensais devidos e os lançados no RAICMS, nos meses de setembro a novembro de 2006 e julho e novembro de 2007.

INFRAÇÃO 7 – Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$2.686.100,00, nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação de Exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação, nos exercícios de 2006 e 2007.

A Decisão recorrida considerou procedente o Auto de Infração, após consignar ser incompetente para análise de inconstitucionalidade e não acolher a alegação de decadência de parte do lançamento de ofício. No mérito, diante das seguintes considerações:

Quanto às infrações 1 e 2, a JJF entende que não cabe acolhimento ao pleito da defesa, uma vez que os itens: hipoclorito de sódio, inibidores de corrosão, hidrogênio cromatografia, peneira molecular, freon 22, óleo silicone, etiquetas adesivas, marcadores esferográficos, lacres, fitas adesivas, lonas e cordas não podem ser classificados como produtos intermediários, cujas razões expõe por produto.

Inerente à infração 3, a JJF entende que tanto o nitrogênio utilizado no laboratório do contribuinte ou na limpeza química do processo não pode considerar como produto intermediário, conforme pretendido pela defesa, pois, se trata de material de uso consumo, já que não se desgasta com o processo, não se incorpora ao produto final e nem é imprescindível na obtenção do produto final.

Em relação ao percentual de 10% utilizados nos levantamentos fiscais, entende a JJF que a defesa não apresentou comprovação satisfatória para sua pretensão de reduzir para 7,47%, pois o laudo técnico acostado pela defesa não se faz acompanhar de qualquer documento ou sistema de controle do estabelecimento para comprovar o referido percentual apontado pela defesa, mesmo depois de ter recebido cópia da informação fiscal, na qual os autuantes destacaram que 10% é o percentual mínimo para o porte do autuado.

No tocante à infração 4, a JJF aduz que a defesa não apresentou os documentos fiscais para comprovar sua alegação de que os autuantes não consideraram a correta base de cálculo do diferencial de alíquota devido nos citados meses, porquanto não cuidaram de excluir os valores das mercadorias sujeitas a base de cálculo reduzida ou isentas existentes nas notas fiscais, o que redundou na apuração incorreta do débito. Assim, a JJF entende que o procedimento fiscal deve ser mantido, em razão do disposto nos artigos 123 e 142 do RPAF/99.

Já na infração 7, a JJF entende que não é capaz de elidir a autuação a alegação defensiva de que tais notas não se referirem a uma operação que desse ensejo à efetiva saída dos bens do País, pois tratam de notas fiscais de complementação de preço e de notas fiscais de venda de mercadorias situadas em Armazéns Gerais situados fora do Brasil, logo, não se pode exigir a comprovação da exportação mediante vinculação do seu número do Registro de Exportação. Salienta o órgão julgador que os documentos que comprovam a efetiva operação de exportação é o Registro de Exportação Averbado (RE`s) e Despacho de Declaração de Exportação (DDE`s), nos quais constam todas as informações necessárias sobre real saída para o exterior das mercadorias descritas nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, uma vez que neles estão vinculados uns aos outros e se complementam em informações como: Invoice, número de nota fiscal, data de embarque do produto, descrição do produto, quantidade, país a que se destina o produto, adquirente do produto e outras mais, documentos estes emitidos e cancelados pela Receita Federal. Destaca a JJF que, por essas razões são essenciais para comprovar a exportação dos produtos descritos nos documentos listados pelos autuantes (anexo VI).

Igualmente entende a JJF que não é capaz de elidir a autuação o argumento da defesa em relação às notas fiscais de complemento de preço e simples faturamento (7105), pois a defesa não apresentou os RE's e DDE's que comprovam a efetiva exportação das mercadorias descritas nas notas fiscais que às vinculam, pois se existe uma nota fiscal de complemento de preço deve haver uma nota fiscal correspondente com a descrição dos produtos que acobertou os mesmos quando do embarque para exterior. O mesmo procedimento deve ser observado para o caso de simples faturamento, pois quando foi emitida a nota fiscal o produto supostamente já deveria estar no armazém geral ou no exterior. Invoca os artigos 123 e 143 do RPAF, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 1.018 a 1.056, relativo às infrações 1 a 4 e 7, diante das razões seguir descritas.

Que o crédito tributário de ICMS relativo às competências de agosto a novembro de 2006 já se encontra definitivamente extinto pela decadência do direito de a Fazenda Estadual lançar quaisquer diferenças pertinentes ao período, como previsto no art. 150, § 4º, do CTN, do que cita legislação e jurisprudência.

No tocante às infrações 1 e 2, diz reiterar os argumentos defensivos do direito ao crédito fiscal decorrente das aquisições de bens do ativo imobilizado e insumos equivocadamente enquadrados, pela fiscalização, como material de uso e consumo, tais como: peneira molecular, hidrogênio cromatografia, hipoclorito de sódio, freon, óleo silicone, etiquetas, lona, lacre, dentre muito outros, todos indispensáveis à consecução do seu processo produtivo, conforme a seguir:

**HIDROGÊNIO CROMATOGRÁFIA:** insumo utilizado nos equipamentos denominados cromatógrafos, aos quais compete a realização *on line* da análise das correntes de produção, os quais são essenciais para aferir se as condições operacionais estão de acordo com o padrão técnico desejável, de forma a produzir resinas dentro das especificações técnicas almejadas.

Diz que especialmente o processo petroquímico, por envolver etapas onde são realizadas reações com substâncias tóxicas e muitas vezes letais, o controle de qualidade dos produtos não pode ser concebido de forma tão singela como pretende a fiscalização. Aduz que, embora o hidrogênio utilizado nos citados equipamentos não integre o produto final, não se pode ignorar que tal controle é essencial ao processo produtivo. Defende o direito ao crédito e cita que sobre o assunto após diversas consultas de contribuintes, no ano de 2001, o Estado de São Paulo sepultou, na esfera de sua competência, a questão ora controvertida, através da Decisão Normativa CAT nº 01.

**PENEIRA MOLECULAR:** consiste em material composto por diversas bolas porosas, cuja função é a de reter a água que está presente no n-hexano (solvente necessário à reação química), pois a água é elemento nocivo ao processo. Ressalta que tal material visa ainda expurgar outras impurezas das correntes de produção, tal como umidade, CO<sub>2</sub>, CO, oxigenados; que, se mantidas impedem a reação de polimerização do polietileno. Afirma que tal material se consome e se desgasta ao longo do processo produtivo, em face da quantidade de impurezas com as quais tem contato; o que afeta sua vida útil, necessitando ser renovado ao cabo de certo tempo. Diz que o resumo do processo produtivo indica o papel desempenhado pela peneira molecular no processo produtivo, afastando quaisquer dúvidas quanto à sua vinculação à produção.

**HIPOCLORITO DE SÓDIO:** utilizado como insumo para o tratamento da água de refrigeração e tem como papel eliminar os micro-organismos/algas que podem gerar depósitos nos equipamentos de troca térmica levando a perda de produção. Defende trata-se, portanto, de produto intermediário indispensável ao processo fabril, sem o qual ocorreria a incrustação das máquinas e equipamentos e, conseqüentemente, a perda gradativa da capacidade produtiva, até o colapso do fluxo das correntes de produção. Destaca a sua essencialidade e desgaste para a consecução do produto final, do que entende legítimo o crédito fiscal, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

**INIBIDORES DE CORROSÃO:** diz que objetiva minimizar os efeitos do desgaste e corrosão no maquinário utilizado no processo de produção, devido a utilização de produtos químicos, sendo

indispensáveis nas atividades industriais desempenhadas, de forma que não há como deixar de considerá-los como insumos, sob pena de inviabilizar a produção ou, no mínimo, geraria um produto completamente imprestável ao fim a que se destina.

GAS FREON 22: insumo utilizado como fluido refrigerante nas unidades de frio, reduzindo a temperatura até -20°C de modo a remover o solvente normal Hexano do segundo sistema de secagem. Diz que sem o gás freon, a planta não pode operar com segurança, pois o solvente impregnado no pó na saída do segundo sistema de secagem pode levar a condições de explosão na área de extrusão/silagem, cuja ausência do gás pode comprometer a segurança dos equipamentos e do próprio processo produtivo, sendo, portanto, produto intermediário.

ÓLEO SILICONE: insumo utilizado para lubrificar a face da matriz e as facas do cortador na área de extrusão durante a partida da extrusora. Empregado no processo produtivo com vistas a evitar a aderência de resina fundida nas facas o que ocasionaria obstrução da câmara de corte, sendo totalmente consumido nesse agir.

MATERIAIS DE EMBALAGEM: utilizado para o ensacamento do Polietileno de Alta Densidade e de Ultra Alta Densidade produzidos, a exemplo dos contêineres e big bags, a depender da quantidade a ser vendida. Salienta que, embora os autuantes não tenham promovido a glosa dos materiais de embalagem mencionados, acabaram por rechaçar os créditos fiscais do ICMS decorrentes da aquisição de materiais utilizados na identificação das embalagens onde são acondicionados os produtos finais, a exemplo das etiquetas adesivas, marcadores esferográficos, os quais permitem a correta individualização e organização do produto final, sem os quais não seria possível a satisfatória distribuição dos produtos aos clientes.

Destaca que tais embalagens são fechadas muitas vezes por meio de lacres, com o propósito de evitar perdas e avarias aos produtos acondicionados e que outros materiais de embalagem utilizados para envolver as embalagens menores, de modo a oferecer-lhes estabilidade no manuseio e transporte também tiveram seus créditos glosados, como é o caso das fitas adesivas, lonas e cordas.

Por fim, o recorrente sustenta que os produtos descritos, sejam eles bens do ativo fixo, produtos intermediários ou materiais de embalagem, têm, cada qual, função bastante específica no processo industrial, de modo que a falta de qualquer um deles certamente inviabilizaria a produção ou, no mínimo, geraria um produto imprestável ao fim a que se destina. Assim, defende direito ao crédito do ICMS incidente nas aquisições, conforme arts. 93, I, “b”, e 97, IV, “c”, do RICMS/97, e, em consequência, inexistente a obrigação do diferencial de alíquota exigido na segunda infração.

Quanto à infração 3, o recorrente alega que a interpretação adotada pelos autuantes não merece prosperar, seja porque o nitrogênio empregado nos laboratórios e na limpeza do maquinário do parque fabril tem natureza de insumo, seja porque o percentual presumido pelo fisco de 10%, como sendo a quantidade do insumo empregado em tais setores, foge totalmente à realidade da unidade fabril autuada.

Diz que adquire grandes quantidades de nitrogênio, que é aplicado como insumo no processo produtivo na fabricação do Polietileno e, em diminuta quantidade, nos laboratórios e na purga dos seus equipamentos fabris. Salienta que os controles dos processos químicos são indispensáveis ao exercício da sua atividade, pois viabilizam a execução do processo de industrialização dentro das condições necessárias a que se obtenha o produto final desejado.

Aduz que nos laboratórios o nitrogênio é utilizado como insumo para análise de correntes gasosas em equipamento denominado Cromatógrafo, servindo como gás de arraste (veículo) para diluição da amostra adicionada ao referido aparelho, o qual tem por finalidade a análise de fluidos de processo, ou seja, das correntes de eteno, hidrogênio e buteno-1, a fim de permitir a análise eficaz do processo produtivo e consequente controle da polimerização, sendo que o nitrogênio se desgasta durante as análises, necessitando constantemente ser injetado nos equipamentos, do que cita Laudo Técnico atestando a função e essencialidade do nitrogênio empregado no setor laboratorial para o

processo fabril, bem como o percentual de 2,1%, e não de 10% presumido pela fiscalização, do consumo nos laboratórios, tal como informado à fiscalização no curso da ação fiscal.

Alega ainda que uma pequena parcela do nitrogênio é utilizada na limpeza dos equipamentos do parque industrial, sob pena de comprometer a qualidade dos produtos em fabricação, sendo, portanto, produto intermediário indispensável e essencial para o processo produtivo, já que, embora não se integre ao produto final, é consumido durante sua utilização, sendo evidente o direito à apropriação dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição do nitrogênio, consoante parágrafo único do art. 93, na medida em que está efetivamente vinculado ao processo produtivo, afetando o seu resultado e nele se consumindo integralmente.

Assim, segundo o recorrente, sabendo-se que o percentual empregado nos laboratórios no ano de 2007 foi de 2,1%, tem-se que os autuantes consideraram como sendo de 7,9% a quantidade do nitrogênio empregado na purga das máquinas; o que não corresponde à realidade, pois, apenas 5,37% do nitrogênio foi utilizado para tal finalidade no ano de 2007, uma vez que, conforme atestado pelo corpo técnico do autuado, parte do nitrogênio adquirido foi utilizado para fins de purga dos seus equipamentos somente durante a parada da planta, ocorrida entre os dias 17/09/2007 e 04/10/2007. Assim, requer, ao menos, seja reconhecida a incorreção do percentual de 10% eleito pelos autuantes, reduzindo para 7,47%, conforme demonstrado no Laudo elaborado pelo corpo técnico.

Em relação à infração 4, o recorrente aduziu que conseguiu reunir grande parte da documentação, às fls. 1.081 a 1.103 dos autos, a título de exemplo, que consubstanciam operações realizadas com redução de base de cálculo e/ou isenção, ignoradas pelos autuantes, o que atesta inequivocamente as impropriedades cometidas ao se exigir valores que destoam daqueles contabilizados, o que impõe o reconhecimento da improcedência da infração e reforma do acórdão recorrido.

Quanto à infração 7, o recorrente alega que, uma vez demonstrada a insubsistência da exação, tendo em vista que a acusação contempla notas fiscais de complemento de preço e venda de mercadorias já armazenada no exterior, caberia ao órgão julgador converter os autos em diligência para que os autuantes excluíssem tais notas fiscais, já que a exportação das mercadorias ocorreu em momento anterior à complementação do preço ou de venda das mercadorias armazenadas no exterior.

Defende que não caberia comprovar a prévia exportação das mercadorias em relação às quais complementou o preço de venda no exterior ou que alienou quando já depositadas fora do País, pois não foram os documentos de exportação objeto da autuação fiscal, sendo totalmente estranhos à exigência formulada.

Salienta que, em momento algum, a idoneidade dos documentos fiscais arrolados pelo recorrente – que evidenciam a natureza das notas fiscais de complemento de preço ou de venda de mercadoria já armazenada no exterior – “não” foi rechaçada pela fiscalização, tampouco pelo órgão julgador, o que reforça a necessidade destas serem expurgadas dos demonstrativos.

Diz que, se, efetivamente, alguma dúvida ainda pairasse em relação ao quanto defendido, caberia, no mínimo, ao órgão julgador determinar a realização de diligência fiscal com o objetivo de verificar, junto aos registros do SISCOMEX, a efetiva exportação das mercadorias que tiveram seu preço complementado ou cujas vendas foram realizadas no exterior enquanto lá armazenadas.

Destaca que tal conduta vai de encontro, inclusive, ao procedimento adotado no Auto de Infração nº 206944.0002/10-7, no qual o próprio autuante reviu o lançamento fiscal, após consulta ao SISCOMEX, e promoveu a exclusão das citadas notas fiscais. Requer a improcedência do item.

Em seguida, reitera suas alegações de impugnação sobre a impossibilidade de exigir comprovação da exportação relativa às notas fiscais de complementação de preço e das notas fiscais de venda de mercadorias depositadas em armazéns gerais situados fora do Brasil, cujos procedimentos legais das efetivas exportações foram realizados, tais como: Registro de Exportação, devidamente averbado no SISCOMEX e vinculado à *Commercial Invoice* relativa à nota fiscal de remessas para armazenagem no exterior, cuja operação não foi objeto da autuação, o que, segundo o recorrente,

comprova que os autuantes analisaram todas as operações de exportação no período fiscalizado e constataram as efetivas exportações das mercadorias, objeto das notas fiscais emitidas a título de remessa para armazém geral no exterior (CFOP 7.949), pois, do contrário, teria feito constar no seu levantamento tais notas fiscais.

Destaca que após a remessa ao exterior, as mercadorias permaneciam armazenadas até a concretização da operação de compra e venda com clientes residentes fora do País. Tão logo era efetivada a venda dos produtos armazenados, era emitida nota fiscal de simples faturamento, sob o CFOP 7105 - “Venda Produção do Estabelecimento Saída de Armazém”, com a indicação do local onde se daria a saída da mercadoria (armazém Handelsveem B.V., na Holanda), bem como outra fatura comercial (*Commercial Invoice*) em nome do comprador. Assim, a mercadoria vendida sob o CFOP 7105 era então enviada pelo armazém geral localizado na Holanda para o cliente da POLIALDEN situado, via de regra, na União Europeia.

Destaca que da simples análise da operação acima delineada, é possível constatar que a efetiva saída do produto vendido do País ocorreu quando da sua remessa para armazenagem na Holanda, e não quando da sua posterior venda aos clientes europeus. Neste momento, a mercadoria já se encontrava fora do país, em armazém geral, e de lá foi remetida para o seu comprador.

Aduz que os autuantes não observaram que grande parte das notas fiscais para quais exigia as correspondentes guias de exportação não se referiam às efetivas operações de exportação, mas sim à venda dos produtos que já se encontram além das fronteiras nacionais.

Diz que as notas fiscais emitidas sob o CFOP 7105, quanto a produtos armazenados anteriormente fora do País, não estão e jamais poderiam estar vinculadas a Registros de Exportação, porquanto sua emissão se deu posteriormente ao procedimento de exportação, pois, em verdade, as notas emitidas para acobertar as remessas para armazenagem é que devem estar vinculadas ao REs, o que pode facilmente ser constatado mediante consulta ao SISCOMEX, do que cita exemplo.

Afirma que as notas fiscais que consubstanciaram as exportações foram emitidas em data anterior, sob o código 7.949, para acobertar a saída dos produtos com destino ao exterior e, certamente, as referidas notas fiscais foram objeto de análise pelos autuantes, não tendo estes verificado qualquer ausência de comprovação da exportação para o exterior, tanto que estas não foram arroladas na acusação.

Salienta o recorrente que, mesmo entendendo ser prescindível para o deslinde do caso em análise, traz aos autos, às fls. 1.295 a 1.322, as Declarações dos Despachos de Exportação (DDEs) extraídos do SISCOMEX, de forma a demonstrar a efetiva exportação das mercadorias remetidas para armazém geral no exterior, cujas operações de vendas compõem, de forma absolutamente indevida, o objeto do item 7 da peça acusatória.

No que tange às demais notas fiscais objeto da autuação, aduz que, em que pese estar convicto de que não cometeu qualquer infração à legislação do ICMS, não logrou identificar ainda os documentos que comprovam a regularidade das operações por si realizadas, isto porque, muitos dos documentos se encontram em poder dos despachantes aduaneiros que representaram a antiga Polialden, empresa incorporada pela recorrente, junto à alfândega à época da ocorrência das operações, do que protesta pela juntada posterior da documentação.

Por fim, pugna pelo provimento do Recurso Voluntário, com a consequente reforma parcial da Decisão recorrida, para que seja julgado o Auto de Infração improcedente, em relação às competências de agosto a novembro de 2006, face à consumação da decadência do direito de o Fisco lançar os aludidos créditos tributários e, no que concerne aos demais fatos geradores, improcedente as infrações 1 a 4 e 7, assim como protesta pela juntada posterior de documentos fiscais e contábeis, bem como pela realização de diligência fiscal, para que seja atestado o quanto defendido pela recorrente.

A PGE/PROFIS, às fls. 1.327 a 1.329, consigna que, da análise dos autos, verifica-se que as alegações

quanto à existência de equívocos nas infrações 3, 4 e 7, recomendam a remessa do PAF para verificação dos elementos probatórios colacionados pelo contribuinte, às fls. 1.081 a 1.322, do que, por se tratar de matéria eminentemente técnica, comunga do entendimento que os autos devem ser encaminhados para a ASTEC com vistas à verificação dos pontos controversos (incorrecção do percentual de 10% eleito pelos autuantes; exclusão das operações com redução da base de cálculo e/ou isenção; comprovação efetiva da exportação das mercadorias) e elaboração de novo demonstrativo de débito, caso seja necessário.

Em pauta suplementar de 30/07/2014 esta 2ª CJF decide encaminhar os autos à ASTEC no sentido de:

Infração 3: a partir dos demonstrativos de fls. 32/45, acrescentar os valores obtidos através aplicação do percentual de 7,4% (consumo do nitrogênio), com suporte no Laudo Técnico apresentado pelo contribuinte;

Infração 4: intimar contribuinte a elaborar demonstrativo indicando todas as notas fiscais e respectiva norma regulamentar, em que existiram, conforme dito, aquisições com redução de base de cálculo ou isenções. Após, o diligente deverá verificar se procedem os argumentos da empresa e se pertinente, elaborar novo demonstrativo de débito da infração.

Infração 7: o diligente deverá verificar se a documentação fiscal trazida pelo recorrente comprova a efetiva exportação das mercadorias constantes nas notas fiscais, objeto da exigência fiscal, conforme arguido. Também analisar se as mercadorias que compuseram as notas fiscais de complementação de preços foram efetivamente exportadas anteriormente, através da nota fiscal original e a comprovação do SISCOMEX, que deverá ser apresentada pelo contribuinte.

Às fls. 1.337 a 1.339 dos autos, consta Parecer ASTEC nº 0110/2014, no qual, conforme solicitado, na infração 3 foi aplicado o percentual de 7,47% a respeito do consumo do nitrogênio, o que remanesceu o valor de R\$117.635,25, conforme planilha à fl. 1.428 dos autos.

Na infração 4, após o contribuinte apresentar planilha indicando as notas fiscais com a respectiva norma regulamentar que autoriza o benefício da redução da base de cálculo nas aquisições daquelas mercadorias e que foi ignorado pela fiscalização e conforme cópia de notas fiscais às fls. 1.350 a 1.381, foi aplicado o citado benefício, com base no levantamento fiscal de fls. 69 a 92, remanescendo o valor de R\$10.925,32, conforme demonstrativo à fl. 1.432 dos autos.

Já a infração 7, após o contribuinte apresentar planilha, à fl. 1.434, com as notas fiscais que conseguiu fundamentar sua alegação defensiva, além de comprovantes de que se tratava de notas fiscais de complementação de preço e que se referiam a exportação, conforme cópias às fls. 1.373 a 1.418, associando a cada documento o DDE correspondente extraído do SISCOMEX, consoante cópia às fls. 1.419 a 1.427, cujas provas reportam-se apenas às ocorrências de novembro de 2006, maio e julho de 2007, nos valores de R\$19.789,45; R\$4.421,53 e R\$1.739,28, respectivamente, foram feitos os ajustes necessários e os débitos de novembro de 2006 e julho de 2007 remanescem em R\$453.265,08 e R\$30.861,58, respectivamente, sendo que o débito do mês de maio de 2007 foi zerado, conforme demonstrativo à fl. 1.433 dos autos.

Instado a se manifestar sobre o resultado da diligência, o recorrente, às fls. 1.447 a 1.467 dos autos, aduz que, em relação à infração 3, apesar do ajuste realizado, com o qual concorda, defende que toda a infração deve ser julgada improcedente, tendo em vista que o nitrogênio empregado nos laboratórios e na limpeza do maquinário se reveste da condição de produto intermediário, sendo lícita a apropriação do crédito fiscal, conforme razões recursais já aduzidas, as quais reitera. Assim, caso não aceite, requer, ao menos, que seja acatado o ajuste promovido pela diligente, através do Parecer nº 110/2014, que reduziu o percentual aplicado sobre as aquisições de nitrogênio para 7,47%, conforme Laudo Técnico acostados aos autos.

Quanto à infração 4, o recorrente pugna pela improcedência deste item, sob a alegação de que, apesar de a diligente ter ajustado o levantamento fiscal em face dos documentos apresentados, por amostragem, é possível que em relação aos demais documentos fiscais os autuantes também

tenham cometido o mesmo equívoco, majorando, assim, de forma absolutamente indevida, o DIFAL devido pela autuada no período fiscalizado, pois, afirma que não deu por concluídos seus trabalhos de localização e análise de todas as notas fiscais, objeto do presente item. Contudo, caso não acolhida a improcedência deste item, defende que, ao menos, mantenha o reparo nos termos do Parecer ASTEC.

Inerente à infração 7, após historiar suas razões recursais e afirmar que a “...*diligente concluiu, de forma rasa e superficial, que o autuado apresentou planilha com as notas fiscais que conseguiu comprovar sua alegação defensiva...*”, o recorrente aduz que, analisando o demonstrativo ajustado pela diligente, verificou que apenas excluiu os valores referentes às notas fiscais de venda de mercadorias que já se encontravam armazenadas no exterior.

Diz acreditar que a diligente assim procedeu por terem sido apresentados, por meio da petição datada de 30/09/2014, os comprovantes do SISCOMEX referentes às notas fiscais de complemento de preço. Contudo, não se deve olvidar que, em relação às notas fiscais de venda de mercadoria que já se encontravam no exterior, toda a documentação, incluindo as notas fiscais originárias de remessa para armazenagem no exterior e respectivos comprovantes de exportação, fora acostada aos autos, junto com o Recurso Voluntário apresentado.

Assim, considera que a diligente restringiu sua análise apenas aos documentos apresentados em 30/09/2014, do que defende a improcedência da exação, conforme as razões já apresentadas.

Por fim, pede a declaração de decadência em relação às competências de agosto a novembro de 2006, a improcedência das infrações 1, 3, 4 e 7 do lançamento de ofício, como também realização de nova diligência fiscal.

À fl. 1.481, um dos autuantes toma ciência do Parecer da ASTEC e diz reafirmar as argumentações apresentadas na informação fiscal, do que requer que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Em novo parecer, às fls. 1.484 a 1.487, a PGE/PROFIS considera presentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão parcial do Acórdão recorrido, diante das seguintes considerações:

Quanto à arguição da decadência do crédito tributário, no período de agosto a novembro de 2006, aduz que não poderá prosperar em face dos termos da legislação tributária vigente à época do fato gerador, visto que o art. 107 do COTEB, em conformidade com o §4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, logo, a autuação ocorreu dentro do prazo legal. Registra ainda que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29.11.2014, foi revogado o art. 107-A, inciso I, da Lei nº 33.956/81 (COTEB), todavia, trata-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, razão pela qual a lei não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária e então vigente.

Quanto às razões de mérito aduzidas pelo recorrente, o opinativo é de que estão acompanhadas de elementos probatórios suficientes para ensejar alteração do lançamento tributário, eis que a diligência fiscal, com respaldo nas provas, efetuou ajustes no lançamento, tais como: aplicação do percentual de 7,47% no consumo de nitrogênio, com fundamento no laudo técnico apresentado; aplicação do benefício de redução da base de cálculo nas aquisições de mercadorias, conforme notas fiscais às fls. 1.350 a 1.381; comprovação da exportação das mercadorias constantes nas notas fiscais, às fls. 1.373 a 1.418 dos autos.

Assim, diante de tais considerações, opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, sendo o parecer acolhido pela Dr.<sup>a</sup> Rosana Maciel Bittencourt Passos, Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA.

Às fls. 1.489 e 1.490 dos autos, o recorrente atravessa expediente informando o pagamento de parte do crédito tributário consubstanciado no item 1 do Auto de Infração, no valor reconhecido de R\$29.405,34, decorrente do estorno de créditos fiscais de ICMS apropriados em razão das aquisições de Peneira Molecular Tipo 3A e Hidrogênio Cromatografia, conforme DAE anexo.



Em pauta suplementar de 30/07/2015 esta 2ª CJF decide encaminhar os autos à Gerência do Setor Indústria e Comércio Exterior (GEINC) no sentido de informar se:

1º) No caso específico de Venda Produção Saída de Armazém no Exterior (CFOP 7105), independentemente de comprovada a anterior remessa para armazém no exterior, existe previsão legal de comprovação da aludida operação, objeto desta autuação, por parte dos órgãos competentes?

2º) Os documentos colacionados no Recurso Voluntário, às fls. 1.295 a 1.322 dos autos, efetivamente, comprovam as operações de remessas para armazém no exterior, relativas às notas fiscais constantes às fls. 1.225 a 1.294 dos autos e estas, por sua vez, vinculam-se às operações arroladas na acusação fiscal, sob CFOP 7105?

Através de Parecer, às fls. 1.501 e 1.502 dos autos, a GEINC informa que, através de consulta ao Sistema Federal SISCOMEX, da relação de notas fiscais constantes às fls. 1.225 a 1.294, apenas as de nºs: 95900, 95909, 95912, 95913, 97386, 97387, 97388, 97389 e 97380 não estão vinculadas as comprovações nos Dados Gerais do Despacho de Exportação constantes às fls. 1.295 a 1.322, e, consequentemente, não tendo a comprovação dos seus respectivos embarques das mercadorias, do que, para comprovar a veracidade da manifestação, apensa, às fls. 1.503 a 1.519 dos autos, os extratos dos Dados Globais de Despacho de Exportação, extraídos do Sistema Federal SISCOMEX.

Instado a se manifestar sobre o resultado da diligência à GEINC, o recorrente, às fls. 1.528 a 1.539 dos autos, após breve retrospecto processual, aduz que o preposto fiscal lotado na GEINC, expressamente, confirmou que os documentos colacionados aos autos pelo autuado comprovam a realização de operações de exportação de mercadorias a título de remessa para armazém no exterior e que estas, por sua vez, referem-se a grande parte das notas fiscais objeto da autuação classificadas com o CFOP 7105 (Venda Produção do Estabelecimento Saída de Armazém), do que sustenta o apelante que outra conclusão não se pode chegar senão acerca da lisura dos procedimentos adotados pelo contribuinte, não havendo que se falar em falta de comprovação da exportação das mercadorias já armazenadas no exterior (CFOP 7105), conforme atestado pela GEINC.

No que tange às demais notas fiscais objeto da autuação, o recorrente diz que, em que pese estar convicto de que não cometeu qualquer infração à legislação, não logrou identificar ainda os documentos que comprovem a regularidade das operações.

Por fim, pede pelo reconhecimento total da improcedência da infração 7, objeto da diligência e reitera todos os termos do Recurso Voluntário.

À fl. 1.542 dos autos, os autuantes declaram cientes da conclusão da diligência realizada pela GEINC.

Em pauta suplementar de 25/02/2016 esta 2ª CJF decide encaminhar os autos aos autuantes para excluirmos da infração 7 os valores exigidos, às fls. 412 a 417 dos autos, sob CFOP 7105, que tenham vinculação com às operações de exportação devidamente comprovadas pela diligência GEINC, sob CFOP 7949, e apresentarem novo demonstrativo de débito, considerando os valores remanescentes apurados nas diligências da ASTEC e da GEINC.

Os autuantes apresentam demonstrativo com o valor remanescente da infração 7, no total de ICMS a recolher de R\$2.200.561,63, conforme planilhas analíticas às fls. 1.562 a 1.572 dos autos.

Cientificado do resultado da diligência, o sujeito passivo, às fls. 1.577 a 1.584 dos autos, após breve relato das peças processuais, reitera suas alegações de que logrou demonstrar a insubsistência da autuação, pois grande parte das notas fiscais corresponde a notas fiscais de complemento de preço ou de venda de mercadorias exportadas anteriormente, que se encontram depositadas em armazéns gerais localizados fora do Brasil, pelo que não se pode exigir a comprovação da exportação em tais casos. Contudo, não obstante os profusos documentos e argumentos recursais, os autuantes cingiram-se a retirar da autuação somente os valores relativos às notas fiscais destacadas nas diligências realizadas pela ASTEC e pela GEINC, olvidando-se de promover iguais ajustes quanto às notas fiscais de natureza idêntica às daquelas objeto das aludidas diligências. Assim, pugna

pela improcedência da citada exação e reitera em todos os seus termos o Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, à fl. 1.607 dos autos, emite parecer acolhendo na integralidade os termos da última diligência levada a efeito pela IFEP/Indústria, que procedeu a exclusão dos documentos fiscais relacionados na planilha, às fls. 1.536 e 1.537, cujas operações de exportação (infração 7) restaram devidamente comprovadas consoantes à diligência fiscal executada pela Gerência de Indústria e Comércio Exterior – GEINC, às fls. 1.501 e 1.502 dos autos.

Às fls. 1.610 a 1.614 dos autos, em nova manifestação, o recorrente reitera que a diligente da ASTEC excluiu da autuação apenas os valores referentes às notas fiscais de complementação de preço, mantendo o lançamento quanto às notas fiscais de venda de mercadorias que já se encontravam armazenada no exterior. Por sua vez, o diligente da GEINC confirmou que os documentos colacionados aos autos comprovam a realização de operações de exportação de mercadorias a título de remessa para armazém no exterior, tal como sobejamente demonstrado pelo recorrente.

Assim, objetivando demonstrar a improcedência da acusação fiscal elaborou quadro demonstrativo vinculando (fls. 1.536 e 1.537), por amostragem, as notas fiscais de venda (CFOP 7105) de mercadorias já armazenadas no exterior, objeto da autuação, com as respectivas notas fiscais de remessa para armazenagem no exterior (CFOP 7949).

Após, às fls. 1.589 a 1.598 dos autos, os autuantes elaboraram novo demonstrativo de débito da sétima infração, considerando os valores remanescentes apurados nas diligências da ASTEC e da GEINC, excluindo os documentos relacionados na planilha de fls. 1.536 e 1.537, exceto os que não foram comprovados pela diligência GEINC (fl. 1.502).

Neste contexto, tendo identificado mais de uma centena de Registros de Exportação e de Declarações de Exportação e considerando que muitos documentos encontram-se em poder dos despachantes aduaneiros que à época representaram a antiga Polialden, não sendo possível obter cópia destes, o recorrente pugna pela conversão dos autos em diligência à Gerência de Indústria e Comércio Exterior (GEINC) para, mediante consulta ao Sistema Federal SISCOMEX, confirmar a efetiva exportação das mercadorias objeto das notas fiscais vinculadas aos Registros de Exportação e Declarações de Despacho de Exportação listada às fls. 1.616 a 1.618 dos autos.

À fl. 1.624 dos autos, considerando que na assentada de julgamento em 12/09/2016 o sujeito passivo apresenta expediente no qual relaciona inúmeras notas fiscais com supostas vinculações com os respectivos Registros de Exportação (RE) ou Despachos de Declarações de Exportação, referentes às notas fiscais remanescentes e relativas às operações da Polialden (empresa incorporada), a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal acordou encaminhar o PAF à GEINC para consultar ao SISCOMEX se tais informações comprovam, efetivamente, as operações de remessas para o exterior relativas às notas fiscais do débito remanescente, relacionadas às fls. 1.589 a 1.598 dos autos.

Em atendimento ao solicitado, à fl. 1.624 dos autos, preposto fiscal lotado na GEINC informa que, da análise dos fatos e documentação acostada, após consulta ao sistema SISCOMEX, não encontrou as devidas vinculações das notas fiscais elencadas pelos autuantes às fls. 1.589 a 1.592 com os despachos de declarações de exportação apresentados pelo autuado às fls. 1.616 a 1.618 dos autos, do que para comprovar anexa, às fls. 1.625 a 1.639, cópia dos dados globais dos referidos despachos de exportação para, afinal, concluir que é devida a cobrança do ICMS decorrentes das operações de exportação não realizadas pela empresa autuada.

O recorrente, às fls. 1.652 a 1.663 dos autos, ao se manifestar sobre o resultado da diligência, faz nova retrospectivas processual e, em seguida, reitera sua tese defensiva de que “... a efetiva saída do produto vendido do País ocorreu quando da sua remessa para armazenagem na Holanda, e não quando da sua posterior venda aos clientes europeus. Neste momento, a mercadoria já se encontrava fora do país, em armazém geral, e de lá foi remetida para o seu comprador, o que, repise-se, **já foi confirmado pela GEINC.**”, do que salienta que as notas fiscais emitidas sob o CFOP 7101, quanto a produtos armazenados anteriormente fora do país, não estão e jamais poderiam estar vinculadas a Registro de Exportação, porquanto sua emissão se deu

posteriormente ao procedimento de exportação, visto que, na verdade, as notas emitidas para acobertar as remessas para armazenagem é que devem estar vinculadas aos RE, o que pode ser facilmente constatado mediante consulta ao SISCOMEX pelos prepostos fiscais.

Exemplifica que a mercadoria comercializada através da Nota Fiscal nº 99.053, na quantidade de 22,5 toneladas, objeto do lote 6I09G1, corresponde à remessa para armazém geral no exterior (CFOP 7949) ocorrida através da Nota Fiscal nº 98.435, acompanhada da DDE nº 20611161443 (fls. 1701/1703), do que diz que o mesmo ocorreu com as demais notas fiscais de vendas de mercadorias armazenadas no exterior, objeto da autuação, e respectivas notas fiscais de remessas para armazém no exterior, às fls. 1.704 a 1.930 dos autos, relacionadas às fls. 1.931 e 1.932 dos autos.

Reitera que as notas fiscais que consubstanciaram a exportações foram emitidas em datas anterior, sob código 7.949, para acobertar a saída dos produtos com destino ao exterior, as quais, certamente, foram objeto de análise dos autuantes, os quais não verificaram qualquer ausência de comprovação da exportação, visto não serem objeto de autuação.

Contudo, mesmo julgando ser prescindível para o deslinde do caso em análise, traz aos autos as Declarações dos Despachos de Exportação (DDE) extraídos do SISCOMEX (fls. 1.933/1.952), de forma a demonstrar a efetiva exportação das mercadorias remetidas para armazém geral no exterior, cujas operações de venda compõem, de forma indevida, o objeto da sétima infração. Por fim, pede a improcedência da infração.

À fl. 1.981 dos autos, os autuantes tomaram ciência da diligência realizada, do que entende que o resultado vem a ratificar os lançamentos de ofício originais.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange às exações 1 a 4 e 7 do Auto de Infração, tendo as demais infrações sido objeto de recolhimento através do benefício fiscal previsto na Lei nº 12.903/2013, em 29/11/2013.

Inicialmente, da análise da prejudicial de mérito de decadência arguida pelo recorrente, há de se ressaltar novo entendimento respaldado em procedimento de uniformização aprovada em reunião plenária realizada na PROFIS, conforme trecho a seguir transcrito:

[...]

*Esta situação ensejou a conclusão de que, apesar de não ser possível aos chamados órgãos da administração judicante negar validade à lei estadual em vigor, poderiam ter reconhecido a mudança das decisões jurisdicionais e, a partir de então, orientar seus prepostos a observar o prazo reduzido previsto no CTN quanto ao início da sua atividade fiscalizatória para fins de lavratura de autos de infração e constituição dos respectivos créditos tributários. Naquela mesma oportunidade, ressaltou-se que esta orientação, porém, não causaria repercussão ante aos autos de infração lavrados em momento anterior à consolidação da jurisprudência pelo STF, através da edição da Súmula nº 8, porquanto inexistia provimento judicial definitivo e vinculante sobre a questão.*

*Esta orientação seguiu a linha ordinariamente adotada pelos próprios tribunais superiores ao fixar a modulação dos efeitos dos seus atos decisórios, a exemplo do que fez o STF na edição da Súmula nº 8 quanto ao reconhecimento da decadência. Por tudo isso, na reunião plenária foi acolhida a manifestação do relatório então apresentado, no sentido de ser cabível à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicaram o prazo previsto pelo art. 107-B, §5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008.*

*Extraí-se da fundamentação do relatório aprovado na reunião plenária, bem como das conclusões nele consignadas, que efetivamente deverá ser considerada a data da lavratura do auto de infração, momento em que se dá a constituição do crédito tributário.*

*Não é demasiado reprisar que esta assertiva revela-se coerente com a fundamentação do relatório e, sobretudo, dos próprios precedentes jurisprudenciais que precederam a edição da Súmula nº 8, uma vez que a decadência atinge o direito da Fazenda Pública de promover a atividade administrativa voltada à constituição do crédito tributário, a qual, ordinariamente, se dá mediante lavratura do auto de infração, nas hipóteses dos chamados tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do ICMS.*

*Em sendo assim, ao se falar em marcos temporais para verificação da ocorrência de decadência, deve ser observada se subsiste ou não o direito da Fazenda Pública de constituir o correlato crédito tributário. Este aspecto, portanto, justifica a conclusão no sentido de que, repita-se, deve ser reconhecida a decadência dos créditos tributários consignados em autos de infração que aplicaram o prazo previsto pelo art. 107-B, §5º do COTEB, se lavrados em data posterior à edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008. Em síntese, deve ser considerada a data da lavratura do auto de infração e não dos respectivos fatos geradores.*

Diante de tais considerações, verifica-se que, quando da lavratura e registro do Auto de Infração, ocorrido em 15/12/2011, havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo ao período de agosto a novembro de 2006, o qual se extinguiria no prazo de cinco anos contados do respectivo fato gerador, consoante previsto no art. 150, §4º, do CTN, cujos fatos geradores, relativos às competências de agosto a novembro de 2006, dentre as infrações objeto do Recurso Voluntário, constam apenas das exações 4 e 7 do lançamento de ofício.

Quanto ao pleito recursal para realização de nova diligência fiscal, à fl. 1.467, em que pese o PAF ter sido convertido em diligência pela 2ª CJF, conforme documento às fls. 1.333 e 1.334, sendo, naquela oportunidade, intimado o sujeito passivo a apresentar todos os documentos comprobatórios de suas alegações (fl. 1.340), o que torna impertinente sua alegação de “...documentos apresentados, **por amostragem, pela Recorrente...**”, os autos foram novamente convertido em diligência, desta vez para à Gerência do Setor Indústria e Comércio Exterior (GEINC), para informar se os documentos colacionados no Recurso Voluntário, às fls. 1.295 a 1.322, efetivamente, comprovam as operações de remessas para armazém no exterior e se vinculam às operações arroladas na acusação fiscal. Sendo assim, entendo que o pedido para realização de diligência já havia sido satisfeito.

No mérito, quanto às infrações 1 e 2, relativas às exigências de crédito fiscal indevido nas aquisições de materiais de uso e consumo e a consequente exigência de diferencial de alíquotas, consoante demonstrativo às fls. 12 a 15 dos autos, tratam-se de aquisições de diversos materiais (fls. 16 a 31), a exemplo de: peneira molecular, hidrogênio cromatografia, hipoclorito de sódio, freon, etiquetas, óleo silicone, lona e lacre, os quais entende o fisco tratarem de materiais de uso e consumo e o sujeito passivo de materiais intermediários indispensáveis à consecução do seu processo produtivo, dos quais, à fl. 1.489 dos autos, o recorrente desistiu de sua tese ao reconhecer e recolher os valores relativos aos itens: peneira molecular, hidrogênio cromatografia. Assim, a insurgência remanesce quantos aos itens:

**HIPOCLORITO DE SÓDIO:** utilizado como insumo para o tratamento da água de refrigeração e tem como papel eliminar os micro-organismos/algas que podem gerar depósitos nos equipamentos de troca térmica levando a perda de produção.

**INIBIDORES DE CORROSÃO:** objetiva minimizar os efeitos do desgaste e corrosão no maquinário utilizado no processo de produção, devido a utilização de produtos químicos.

**GAS FREON 22:** utilizado como fluido refrigerante nas unidades de frio, reduzindo a temperatura até -20°C de modo a remover o solvente normal Hexano do segundo sistema de secagem, o que poderia levar a condições de explosão na área de extrusão/silagem, cuja ausência do gás pode comprometer a segurança dos equipamentos e do próprio processo produtivo.

**ÓLEO SILICONE:** utilizado para lubrificar a face da matriz e as facas do cortador na área de extrusão durante a partida da extrusora, de forma a evitar a aderência de resina fundida nas facas o que ocasionaria obstrução da câmara de corte, sendo totalmente consumido nesse agir.

**ETIQUETAS ADESIVAS E MARCADORES ESFEROGRÁFICOS:** permitem a correta individualização e organização do produto final, sem os quais não seria possível a satisfatória distribuição.

**LACRES, FITAS ADESIVAS, LONAS, E CORDAS:** utilizados para evitar perdas e avarias aos produtos acondicionados, de modo a oferecer-lhes estabilidade no manuseio e transporte.

Da análise das razões acima, faz-se necessário que se saliente que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que

importa para a sua caracterização legal é onde e como o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua *participação direta no processo* de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário. Caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

No caso concreto, vislumbro que os materiais utilizados no tratamento de água de refrigeração e na lubrificação/refrigeração de equipamento, a exemplo de inibidores de corrosão, biocidas, óleo lubrificante e fluído refrigerante, não se integram ao produto fabricado pelo sujeito passivo e geralmente se consomem *após* o processo produtivo, de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção ou de proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando vinculados diretamente e simultaneamente a este processo produtivo, logo, são considerados materiais de uso e consumo do estabelecimento.

O gás Freon 22, por exemplo, trata-se de um regulador de temperatura da torre de condensação e na recuperação de gases do silo de purga do produto, logo, não se contaminando com o processo produtivo, considerando-se como material de consumo.

Igualmente, etiquetas, marcadores, lacres, fitas adesivas, lonas e cordas não podem se confundir com materiais de embalagens, cuja espécie, a exemplo dos contêineres e big bags, o próprio recorrente afirma não ter sido objeto da glosa. Logo, concordo com a Decisão recorrida de que *“Os referidos materiais são utilizados na fase posterior ao processo de embalagens de seus produtos. Eles são inseridos exatamente na etapa em que o acondicionamento do produto final já ocorreu em toda sua plenitude, agem como acessórios e desta forma dispensáveis para o acondicionamento adequado do produto.”*

Diante de tais considerações, concluo pela subsistência das infrações 1 e 2. Mantida a Decisão.

Inerente à infração 3, relativa à exigência de crédito fiscal indevido de 10% da aquisição de nitrogênio, utilizado em laboratório e na manutenção da planta, tendo o recorrente comprovado através de laudo técnico o percentual de 7,47%, o que levou a este colegiado a determinar, em diligência, o ajuste necessário, conforme ocorrido através do Parecer ASTEC nº 0110/2014, às fls. 1.337 a 1.339 dos autos, no qual foi aplicado o percentual de 7,47% a título de consumo do nitrogênio, o que remanesceu o valor de R\$117.635,25, consoante planilha à fl. 1.428 dos autos, pois o contribuinte não tem direito ao crédito fiscal de ICMS relativo às aplicações do nitrogênio para realização de testes de pressão, nas operações de regeneração dos materiais absorventes, como também para purga dos equipamentos quando da manutenção, por se caracterizar como material de uso e consumo.

Assim, concluo pela subsistência parcial da infração 3, no valor de R\$117.635,25, como demonstrado à fl. 1.428 dos autos. Modificada a Decisão recorrida.

Em relação à infração 4, na qual se exige o ICMS, no valor R\$13.947,71, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, em razão do desencontro entre os valores mensais devidos e os lançados no RAICMS, o recorrente alegou e comprovou a existência de operações realizadas com redução de base de cálculo e/ou isenção, ignoradas pelos autuantes, o que também foi objeto de ajuste através de diligência fiscal determinada por esse colegiado, conforme Parecer ASTEC nº 0110/2014 (fls. 1.337/1.339), no qual se apurou o valor remanescente de R\$10.925,32, consoante planilhas às **fls. 1.429 a 1.432**, não tendo pertinência a alegação, à fl. 1.456 dos autos, de que o levantamento da diligente foi feita com documentos apresentados, por amostragem, pois, ressalte, a intimação ao sujeito passivo, à fl. 1.348, foi no sentido de *“Elaborar demonstrativo indicando **todas** as notas fiscais e a respectiva norma regulamentar de regência que autoriza reduções/isenções...”*, até porque o apelante não aponta qualquer outro documento passível de correção.

Assim, concluo pela subsistência parcial da infração 4, no valor de R\$10.925,32, como demonstrado à fl. 1.432 dos autos, de cujo montante deve-se excluir os valores inerentes às competências de

outubro e novembro de 2006, por ter sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário (decadência), *remanescendo o valor de R\$8.057,95*, relativo a competência de novembro de 2007. Modificada a Decisão recorrida.

Por fim, no tocante à infração 7, relativa à exigência do ICMS, no valor de R\$2.686.100,00, nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação de Exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação, nos exercícios de 2006/2007, verifica-se que, conforme alega e comprova parcialmente o recorrente, a exação compreende de valores referentes às notas fiscais de complementação de preço de produto exportado e notas fiscais de venda de mercadorias que já se encontravam armazenada no exterior.

Tais fatos foram devidamente comprovados através de diligências diversas à GEINC; ASTEC e aos próprios autuantes, os quais, às fls. 1.562 a 1.566 dos autos, considerando as intervenções processuais e as provas documentais constantes dos autos, apresentam novo demonstrativo, analítico e sintético, do valor remanescente de R\$2.200.561,63, referente à sétima infração.

Contudo, não se conformando com o resultado, o sujeito passivo, às fls. 1.931 a 1.932 dos autos, elabora quadro demonstrativo, consubstanciado em provas documentais às fls. 1.670 a 1.978 dos autos, vinculando através do “lote” as notas fiscais de venda de mercadorias já armazenadas no exterior, sob CFOP 7105 e objeto da autuação, com as respectivas notas fiscais de remessas anteriores para armazenagem no exterior, sob CFOP 7949, a exemplo das Notas Fiscais nº 99.053 e 98.435, às fls. 1.701/1.703, nas quais consignam mesmo lote e quantidade.

Assim, diante de tais vinculações de lotes e da efetiva comprovação anterior da exportação do produto, restou provada a alegação recursal de que “...*grande parte das notas fiscais para quais exigia as correspondentes guias de exportação não se referiam às efetivas operações de exportação, mas sim à venda dos produtos que já se encontravam além das fronteiras nacionais.*”

Em consequência, do cotejo do demonstrativo do valor remanescente de R\$2.200.561,63, às fls. 1.562 a 1.566, com o demonstrativo às fls. 1.931/1.932 dos autos, verifica-se que perdura o valor parcial de R\$629.837,79, conforme a seguir:

ERRATA: DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 7					
Período	ICMS Lançado Fl. 1562	ICMS a Excluir Fl. 1.931/32	ICMS a Exigir	Ref. NFs	PAF. Fls.
ago/06	338.736,10	51.430,11	287.305,99	97443; 97494; 9552	1.536/37;1563;1931
set/06	257.492,30	-	257.492,30	todas relacionadas	1537;1.563/64;1931
out/06	749.458,06	749.458,06	-	todas relacionadas	1564/65;1931
nov/06	453.265,08	448.642,22	4.622,86	100232 a 234;236;237;241	1565;1931/32
dez/06	318.837,87	284.722,77	34.115,10	210;218;249	1565/66;1932
jul/07	30.861,58	18.807,69	12.053,89	8333	1566;1932
set/07	3.246,91	-	3.246,91	10645	1.566;1932
nov/07	17.662,99	17.662,99	-	12063	1.566;1932
dez/07	31.000,74	-	31.000,74	13167;13303	1563;1932
TOTAL:	2.200.561,63	1.570.723,84	629.837,79		

Portanto, em que pese a alegação recursal de que “... *iguais ajustes quanto às notas fiscais de natureza idêntica às daquelas objeto das aludidas diligências.*”, por se tratar de fato modificativo do lançamento de ofício alegado pelo sujeito passivo, caberia a ele demonstrar, através de provas documentais, suas alegações, sendo impertinente a extensão da comprovação às demais operações fiscais, sem a devida comprovação. Assim, caso tenha as aludidas provas, poderá provocar a PGE/PROFIS para que, dentro da sua competência do controle da legalidade, caso convencida das provas documentais, represente ao CONSF para a devida apreciação.

Diante de tais considerações, concluo pela subsistência parcial da infração 7, no valor de R\$80.416,64, após excluir os valores inerentes às competências de agosto, setembro e novembro de 2006, por ter sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário (decadência). Modificada a Decisão recorrida.

Do exposto, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$2.698.330,27, após reduzir os valores das infrações 3, 4 e 7 para, respectivamente, R\$117.635,25 (fl. 1.428); R\$8.057,95 (fl. 1.432, ref. novembro/07) e R\$80.416,64 (demonstrativo no voto, ref. dez/06 e jul, set e dez/07).

#### VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vênia para discordar do i. Presidente/Relator quanto ao seu posicionamento em relação às Infrações 1 (utilização indevida de crédito) e 2 (diferencial de alíquotas), por entender que os produtos listados em ambas as infrações referem-se na verdade à produtos intermediários e não material de uso ou consumo.

No entender do autuante, do i. Presidente/Relator e dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados objetos dos presentes lançamentos tratam-se na verdade de produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, bem como é devido o ICMS a título de Diferencial de Alíquotas quando adquiridas de outras Unidades da Federação.

O autuado, de forma minuciosa, descreveu a aplicação e a forma que cada um dos materiais relacionados nas infrações são utilizados na empresa. E de acordo com essas informações, não resta dúvidas que as mercadorias autuadas se tratam de aquisições de insumos industriais, já que são empregados ou consumidos no processo produtivo da empresa, representam dispêndios relacionados diretamente com sua atividade, integrando o custo das mercadorias produzidas.

Como se sabe, é direito do contribuinte à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, todavia, no que tange as mercadorias destinadas ao seu uso e consumo, o legislador entendeu por bem estipular um prazo a partir do qual o estabelecimento adquirente passaria a ter condição de apropriação do crédito sobre de tais produtos.

A previsão para essa compensação consta expressa nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96. Já quanto ao prazo de início, o mesmo está contido no Art. 33 da própria Lei Complementar nº 87/96.

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

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

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

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

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

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível inferir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para

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

Desta forma há de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem às alíneas “a” e “b” destinam-se a abarcar os produtos intermediários, bem como as demais mercadorias que, embora não participem diretamente da industrialização, estejam a ela vinculados, ou seja, nela consumidos.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias Decisões do STJ, como também no entendimento de que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsomem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97 e em assim sendo, entendo que deve ser garantido ao recorrente o direito ao crédito do ICMS destacado nos documentos de aquisição (Infração 1), bem como dispensado a cobrança do DIFAL (Infração 2).

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, no que tange às infrações 1 e 2.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por 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 **269132.0006/11-8**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$281.729,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$2.416.600,34**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo-se homologar os valores efetivamente recolhidos através do benefício fiscal previsto na Lei nº 12.90/2013.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro: Tiago de Moura Simões, Paulo Sergio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

TIAGO DE MOURA SIMÕES - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS