

**A. I. N°** - 269194.3008/16-9  
**AUTUADO** - BRASKEM S/A  
**AUTUANTE** - FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 29/06/2017

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0120-03/17

**EMENTA: ICMS. 01. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Infração subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo do estabelecimento. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Infrações subsistentes. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Negado pedido de redução ou cancelamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 27/09/2016, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$538.325,72, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

**Infração 1** – 01.02.02. - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, no valor de R\$270.336,75, acrescido da multa de 60%. Consta tratar-se de materiais usados no tratamento de água de refrigeração ou no tratamento de efluentes residuais do processo industrial. Houve também creditamento do item água potável, que é típico material de uso e consumo e pela compra de tambores utilizados para transportar resíduos industriais. Para o material nitrogênio líquido, o crédito estornado refere-se apenas a 15% do crédito total pelas entradas, visto estar relacionado a purga de equipamentos;

**Infração 2** – 06.02.01. - deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, no valor de R\$142.665,56, acrescido da multa de 60%. Consta que esta infração é decorrente da infração 01 e tem como objeto os mesmos itens, advindos de operações interestaduais;

**Infração 3** - 16.01.01 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, sendo aplicada multa de 1% do valor de cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$17.398,00;

**Infração 4** - 16.01.02. - deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013, a dezembro de 2015, sendo aplicada multa de 1% do valor de cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$107.925,41.

O autuado, através de advogado, procuração fl.116, impugna o lançamento às fls.76/107. Contesta a autuação dizendo da tempestividade da sua defesa administrativa. Diz rebater os termos da exigência fiscal em comento, em vista dos fatos e fundamentos a seguir expostos. Informa ser pessoa jurídica de direito privado, dedicada à industrialização e comercialização de produtos petroquímicos, revestindo-se da condição de contribuinte do ICMS. Tendo sido alvo de atividade fiscalizadora, que teve por objetivo averiguar a lisura dos procedimentos fiscais por ela adotados no período compreendido entre os anos de 2013 a 2015, foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração em referência, que aponta o cometimento de supostas infrações à legislação de regência do ICMS. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas. Passa a apresentar suas razões de defesa na mesma ordem em que as infrações foram capituladas na autuação fiscal.

Afirma que tendo em vista a íntima relação estabelecida entre as exações dos itens 01 e 02 do auto de infração, se reserva o direito de combatê-las simultaneamente, defendendo o direito ao crédito fiscal relativo aos materiais supostamente adquiridos para seu uso e consumo, direito este que, uma vez reconhecido, implica imediato afastamento da exigência do diferencial de alíquotas correspondente.

Esclarece que se dedica à industrialização e à comercialização de produtos químicos e petroquímicos de segunda geração, destacando-se entre os seus produtos finais, o cloro líquido e a soda cáustica, cuja produção ocorre de modo simultâneo, através de cadeia produtiva iniciada com a eletrólise da salmoura e que perpassa, posteriormente, por diversas outras etapas.

Afirma que para o regular exercício das suas atividades adquire diversos produtos, tais como: Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), Dispersantes Inorgânicos (Nalco e Trasar), Biocida Não Oxidante, Água Potável, Resina Ambersep - GT74, Nitrito de Sódio, Nitrogênio Líquido, Hidrazina, Sulfito de Sódio e Tambores para transporte, dentre muitos outros, todos consumidos no processo produtivo desenvolvido em seu estabelecimento. Frisa que tais produtos se afiguram indispensáveis à consecução de seu processo produtivo, razão pela qual se apropria dos créditos fiscais correspondentes, tal como autorizado pela legislação em vigor.

Aduz que através dos itens 01 e 02 do Auto de Infração, o Fisco Estadual pretende impor o estorno dos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos produtos retro mencionados e o consequente recolhimento do diferencial de alíquotas, sob a alegação de que estes se tratariam de bens de uso e consumo do estabelecimento. Reproduz o enquadramento legal das infrações citadas.

Assegura que as conclusões a que chegou o Fiscal autuante encontram-se totalmente equivocadas, tendo em vista que os procedimentos adotados, relativamente às aquisições em comento, guardaram estreita pertinência com o quanto disposto na legislação de regência da matéria, consoante restará demonstrado a seguir.

Com relação ao item 01, diz que o Fiscal autuante afirmou que houve a apropriação indevida de crédito fiscal decorrente da aquisição dos produtos listados no Anexo da autuação, por considerar que estes consistem em materiais para uso e consumo do estabelecimento, cujas aquisições não ensejariam direito ao crédito do imposto, apontando os dispositivos, arts. 93, V, 'b' e 124, do RICMS/BA, como infringido.

Assevera esta conclusão estaria equivocada, pois os fundamentos legais lhe asseguram o direito à utilização dos créditos fiscais sobre as aquisições dos produtos cujos créditos foram glosados, em total consonância com o princípio da não-cumulatividade, esculpido no art. 155, § 2º, da CF/88 e com a legislação estadual de regência da matéria.

Argumenta que consoante o disposto no referido dispositivo constitucional, restou outorgado aos contribuintes o direito de compensarem o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria, com o montante cobrado nas etapas anteriores.

Observa que estabeleceu a Constituição Federal e a Lei Complementar n.º 87/1996 regulamentando o princípio constitucional da não cumulatividade e autorizou o creditamento do imposto anteriormente cobrado nas operações de que tenha resultado entrada, real ou simbólica, de mercadoria, desde que não seja utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento, consoante estipulam os artigos 20 e 21. Afirma que tal pressuposto foi fielmente reproduzido pelo art. 30 da Lei Estadual n.º 7.014/1996. Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/97 garante o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de matéria-prima e de produtos intermediários, conforme se pode inferir dos dispositivos arts. 93 e 97.

Comenta que da análise dos dispositivos citados, a condição para que o contribuinte possa utilizar-se do crédito fiscal relativo às mercadorias adquiridas consiste: (i) na vinculação destas à atividade industrial e (ii) que fossem consumidas no processo fabril, ou (iii) que integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua fabricação.

Argumenta que o RICMS/BA aprovado pelo Decreto n.º 13.780/2012 autorizou, em seu art. 309, o creditamento fiscal sempre que mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e materiais de embalagem sejam empregados em processo de industrialização e desde que não sejam utilizados em fins alheios às atividades do estabelecimento. Diz que esse diploma legal ratifica exatamente o que já dispunham a Lei Complementar n.º 87/96 e a Lei Estadual n.º 7.014/96. Diante das prescrições legais e regulamentares acima transcritas, percebe-se que a legislação claramente delimita quais os pressupostos para a utilização de crédito do ICMS decorrente da aquisição de insumos.

Nota que destrinchando tais dispositivos, pode-se inferir que a definição geral de insumo (do qual produto intermediário é espécie), erigida pela legislação, é a de mercadoria que, não sendo alheia à atividade do estabelecimento, é adquirida para emprego no processo de industrialização e é nele consumida.

Explica que a palavra “consumida” não significa “incorporada”, mas se refere ao fato de que as qualidades iminentes àquele produto foram gastas no processo industrial, de tal forma que o que dele sobrou não terá mais nenhuma função, será mero rebotelho; e mais, o seu potencial gasto foi agregado ao valor do produto produzido, já que a ele é indispensável.

Nesse sentido, cita voto do Julgador José Bizerra Lima Irmão. Na mesma linha, diz ser o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Apresenta entendimento de que para que seja lícito o direito à apropriação de créditos fiscais devem ser conjugados, minimamente, dois requisitos, quais sejam: a utilização das mercadorias adquiridas em processos de industrialização mediante seu consumo e a sua vinculação às atividades fabris de cada estabelecimento.

Diz que lhe cumpre demonstrar 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, caracterizando-se, de acordo com a legislação, como matérias-primas ou produtos intermediários.

Informa que para alcançar tal desiderato, valendo-se das informações contidas no Parecer Técnico 20.677-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT, passa a demonstrar a inequívoca afetação destas mercadorias aos processos industriais desenvolvidos em seu estabelecimento e seu efetivo consumo, tornando, enfim, superada toda e qualquer discussão acerca da lisura dos créditos apropriados.

Pontua que o aludido Parecer Técnico foi elaborado por técnicos e engenheiros integrantes do referido Instituto, a partir de visitas a suas unidades fabris, com a verificação dos processos

produtivos ali desenvolvidos e da aplicação dos bens sobre estes. Ressalta que o IPT é um instituto vinculado à Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Ciência e Tecnologia do Estado de São Paulo, e conta com uma equipe de pesquisadores e técnicos altamente qualificados, capazes de elucidar, com objetividade e rigor técnico, quais são as aplicações dos mais variados bens nos processos produtivos desenvolvidos pela empresa.

Assevera ser o Parecer Técnico um documento de idoneidade inequívoca, hábil à comprovação de que os produtos ali citados estão vinculados à atividade produtiva da Impugnante e que, ou se integram ao produto final ou são consumidos no processo industrial.

Sustenta que o parecer do IPT analisou todos os bens cujos créditos foram glosados, atestando, de forma inequívoca, a importância de tais insumos, e comprovando efetivamente, a vinculação destes ao processo produtivo. Passa a tratar de forma individualizada, cada bem utilizado como insumo cujos créditos foram glosados, tal como empregado no processo fabril desenvolvido no estabelecimento autuado, a fim de tornar mais didática a exposição:

#### A) INSUMOS UTILIZADOS NO SISTEMA DE ÁGUA DE RESFRIAMENTO

Explica que alguns dos insumos glosados pela fiscalização foram utilizados no Sistema de Água de Resfriamento. Diz que o sistema de água de resfriamento tem a função de resfriar correntes intermediárias de processo, de forma a deixá-las em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O processo consiste, pois, na transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) através de ação exercida em equipamentos denominados trocadores de calor. Afirma que a água que resfria as correntes torna-se aquecida, podendo alcançar altas temperaturas. Nessa condição, os sais presentes na água tornam-se insolúveis, depositando-se nas paredes dos tubos dos trocadores de calor. Estes depósitos, com o tempo, provocam a corrosão do metal dos tubos, fazendo com que os mesmos furem, provocando o vazamento da água de resfriamento para a corrente de processo, contaminando-a e comprometendo todo o processo de produção, podendo levar à parada da planta.

Além disso, como essa água circula em todo o processo, percorrendo dezenas de trocadores de calor, os microorganismos presentes na mesma se multiplicam, vindo a obstruir os trocadores, reduzindo a eficiência de troca de calor, comprometendo todo o processo produtivo e podendo provocar a parada da planta.

Explica que para evitar todo esse processo de corrosão e obstrução, devem ser adicionados à água de resfriamento produtos específicos para inibir a corrosão, para evitar a proliferação de microorganismos, evitar a incrustação de sais e controlar ph.

Informa que para tanto, utiliza, dentre outros insumos, o Hipoclorito de Sódio, Dispersantes Inorgânicos (Nalco e Trasar), Biocida Não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), Nitrito de Sódio e Sulfito de Sódio, integralmente absorvidos pela água em que aplicados, sem os quais as torres de resfriamento perdem a sua função. O resfriamento, todavia, é indispensável ao seu processo produtivo, já que as correntes intermediárias de processo não podem ser processadas se estiverem em altas temperaturas.

Apresenta entendimento que os produtos descritos, cujos créditos foram glosados pelo Fiscal autuante, têm, cada qual, função bastante específica no seu processo industrial de modo que a falta de qualquer um deles certamente inviabilizaria a produção ou, no mínimo, geraria um produto completamente imprestável ao fim a que se destina. Diz que por tais razões, é evidente que os propalados produtos se configuram em insumos, cujas aquisições são passíveis de gerar o creditamento do ICMS; não se justificando, portanto, o estorno de crédito efetuado pela autuação fiscal.

#### B) INSUMOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE EFLUENTES

Diz ser cediço que os efluentes dos processos produtivos das Plantas são resultantes, em regra, do uso da água nas diversas etapas associado às restrições tecnológico-operacionais destes processos.

Ressalta que o Pólo Petroquímico de Camaçari foi concebido considerando as etapas de tratamento final e disposição no meio ambiente destes efluentes, centralizadas na CETREL, sendo os custos associados ao transporte, tratamento e disposição final, repassados pela CETREL às empresas do Pólo, usuárias deste sistema centralizado.

Entretanto, diz que antes do envio destes efluentes para a CETREL, por força de obrigações ambientais, os mesmos devem ser previamente tratados pelo seu emissor. Assim, considerando as configurações dos processos de produção da planta industrial tem-se que a geração destes efluentes é característica intrínseca destes mesmos processos, sendo impossível a industrialização dos produtos finais sem estar associada à geração de efluentes para tratamento.

Neste contexto, afirma que a Hidrazina é utilizada no processo de desmercurização de águas residuais mercuriais. Noutras palavras, aduz que a Hidrazina tem a finalidade de reduzir o mercúrio presente na água mercurial (efluente gerado no processo produtivo da planta de Cloro-Soda) da forma de mercúrio iônico para forma de mercúrio metálico, permitindo que esse mercúrio seja retido no filtro de carvão (F-2401), reduzindo o teor de mercúrio na saída desse filtro para valores inferiores a 0,3 mg/l. Após passar pelo filtro de carvão a água segue para o filtro de resina (F-2403), onde o mercúrio que não foi reduzido a mercúrio metálico fica retido pela resina pelo processo de troca iônica. A água tratada e desmercurizada é então enviada para rede da CETREL.

Argumenta que o Sulfito de Sódio 90%, igualmente utilizado no processo de desmercurização de águas residuais mercuriais, tem a finalidade de eliminar o cloro livre presente na água residual (efluente gerado no processo produtivo da planta de Cloro-Soda).

Explica que após passar pelo filtro de carvão, a água residual (efluente mercurial), com teor de mercúrio inferior a 0,3 mg/l, segue para o filtro de resina (F-2403), onde o mercúrio que não ficou retido no filtro de carvão deverá ser retido pela Resina Ambersep GT74, por meio de um processo de troca iônica. O teor de mercúrio na água que sai do F-2403 é inferior a 0,01 mg/l, podendo atingir até 0,005 mg/l. A água tratada e desmercurizada é então enviada para rede da CETREL.

Entende que do quanto narrado, resta evidente que tais produtos integram, indispensavelmente, as atividades industriais por ela desempenhadas. Prossegue informando ser condição indissociável da atividade industrial desenvolvida pela Impugnante a produção de dejetos, consistentes em efluentes líquidos, resultantes do processo produtivo realizado em seu estabelecimento. Em outras palavras, não há como produzir cloro e soda sem que ocorra, necessariamente, também, a geração compulsória de resíduos descartados do seu processo fabril. Tais dejetos não podem simplesmente, ser descartados no meio ambiente tal como originados no processo produtivo, merecendo antes o devido tratamento, hábil a evitar a contaminação do solo, poluição ambiental e a saúde das pessoas, o que fatalmente ocorreria se dispostos sem os cuidados necessários.

Assevera tratar-se, inclusive, de obrigação legal a que se encontra jungida, não somente por imposição de normas federais, mas também de normas oriundas do próprio Estado da Bahia, que a compelem a promover o prévio tratamento dos seus efluentes industriais antes da sua disposição no meio ambiente. Evidente, portanto, que os insumos usados na etapa de tratamento de efluentes estão sim relacionados ao seu processo produtivo, sendo a este indissociáveis. Entende que não se pode negar o direito ao creditamento do imposto incidente sobre tais produtos, vez que os mesmos são efetivamente consumidos/absorvidos no processo fabril, em caráter imprescindível.

C) NITROGÊNIO

Registra que o nitrogênio se liquefaz a temperaturas de aproximadamente -196 °C e, no estado líquido, ocupa consideravelmente menor volume que o mesmo material no estado gasoso. Dessa maneira, as plantas contam com vasos de nitrogênio que é gaseificado e utilizado durante as etapas do processo produtivo. Diz que parte do Nitrogênio (líquido) adquirido, correspondente ao percentual de 15% (quinze por cento) do total utilizado na sua planta fabril, tem por escopo expurgar o hidrogênio, o oxigênio e outros gases dos sistemas, em diversas operações necessárias ao processo, principalmente, por segurança, antes da partida, evitando a criação de uma atmosfera explosiva, nociva ao processo fabril, conforme se verifica em inúmeras passagens do Parecer Técnico que anexou.

Comenta que utiliza a fração de 15% (quinze por cento) do total do Nitrogênio adquirido - objeto de autuação - com o fim específico de promover a limpeza química do processo, extraindo os resíduos de gases presentes nos equipamentos e máquinas que compõem o seu parque fabril, propiciando, desta forma, uma atmosfera adequada para a realização das operações de manutenção.

Ressalta que a limpeza realizada a partir do uso do Nitrogênio se afigura essencial ao desenvolvimento da sua atividade industrial, pois, sem a execução desta, todo o processo produtivo da Impugnante restaria inviabilizado, já que os resíduos existentes em seu maquinário não apenas os comprometeriam como também contaminariam os produtos em fabricação, interferindo nas suas especificações técnicas e na sua qualidade.

Diz constatar que a parcela de 15% (quinze por cento) do Nitrogênio, cujos créditos foram glosados pela fiscalização, foi empregada, de forma imprescindível, no processo produtivo da Impugnante, possuindo, portanto, a condição de produto intermediário.

#### D) ÁGUA POTÁVEL

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

Acrescenta ser também utilizada nos laboratórios para limpeza dos equipamentos empregados nas análises físico-químicas empreendidas sobre as correntes do processo e sobre os produtos finais. Sem tal limpeza, não seria possível realizar as análises laboratoriais essenciais aos testes de qualidade realizados ao longo do ciclo de produção, necessários à verificação do atendimento dos insumos e produtos finais às normas técnicas. Notório, pois, que deve ser reconhecido o direito a crédito sobre a Água Potável adquirida, já que esta é imprescindível à segurança, bem como à qualidade dos produtos finais.

A respeito do item 02 do Auto de Infração afirma que é uma consequência direta e imediata da questão discutida no item 01 precedente, ou seja, do direito à compensação dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição dos produtos intermediários reputados equivocadamente pela fiscalização como bens de uso e consumo, conforme demonstrado alhures.

Argumenta que como a fiscalização nega o direito ao crédito do ICMS incidente sobre tais produtos, por considerá-los materiais de uso e consumo, necessariamente, teria que exigir o complemento da alíquota no que tange às aquisições interestaduais.

Assevera que os produtos em referência, listados no Auto de Infração como materiais de uso e consumo, não foram assim destinados pelo estabelecimento, mas sim, foram empregados de forma imprescindível em seu processo produtivo, devendo ser classificados como produtos intermediários, conforme anteriormente demonstrado.

Sustenta que restando evidenciado o direito ao aproveitamento do crédito decorrente da aquisição dos produtos em pauta, a infração 02, também deve ser julgada totalmente improcedente.

Com vistas a comprovar tudo o quanto defendido, pugna pela realização de diligência fiscal, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto n.º 7.629/99, com o que será enfim confirmada a total improcedência dos itens 01 e 02 do Auto de Infração.

No que tange as infrações 03 e 04, consistentes no suposto descumprimento de obrigações acessórias, pelo que lhe foram cominadas multas hiperbólicas, frisa que as referidas multas foram capituladas no art. 42, incisos IX e XI, da Lei n.º 7.014/96, correspondendo a 1% (um por cento) do valor das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento, sem o respectivo registro na escrita fiscal.

Verifica que os prepostos fazendários justificam tal exigência no descumprimento da legislação do ICMS, especificamente no que tange à obrigatoriedade de registrar, no livro de Registro de Entradas, o ingresso das mercadorias apontadas nas notas fiscais indicadas nos demonstrativos fiscais correspondentes aos itens 03 e 04 da peça acusatória.

No que tange ao item 03, diz que a fiscalização argui falta de escrituração de notas fiscais de entradas de mercadorias tributáveis e no item 04 mercadorias não tributáveis. Afirma que demonstrará que referidas multas não devem subsistir, tendo em vista:

- a) grande parte das notas fiscais tidas como não escrituradas nos livros Registro de Entradas referem-se a situações nas quais a Autuada não estaria legalmente obrigada à escrituração das operações;
- b) a situação vertente se amolda às circunstâncias previstas no art. 42, § 7º, da Lei 7.014/1996, que autorizam o seu cancelamento, o que revela medida consentânea com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;
- c) em razão de o levantamento fiscal que deu ensejo à imposição das penalidades combatidas basearem-se em meros indícios, ofendendo os princípios da verdade material, da segurança jurídica e do contraditório.

Contesta as multas, que afirma serem exorbitantes pelo descumprimento de obrigação acessória consubstanciada na falta de escrituração de documentos no livro fiscal próprio. Comenta que a fiscalização não percebeu, ao elaborar o demonstrativo que serviu de base para o lançamento das multas, que algumas das notas fiscais ali relacionadas não deveriam, de fato, ter sido escrituradas nos livros fiscais, por não se amoldarem às obrigações encartadas no RICMS/2012.

Cita o art. 217 e incisos para registrar que algumas das notas fiscais objeto da autuação, a exemplo das NF's n.º 17939 e 16990, entre muitas outras, não acobertam qualquer das operações descritas, muito menos quaisquer entradas de bens ou mercadorias. Revelam, em verdade, meras faturas de cobrança de encargos pelo uso de sistemas de transmissão de energia elétrica, emitidas por seus fornecedores, decorrentes de contratos com estes firmados, não estando nem mesmo, sujeitas à tributação pelo ICMS.

Exemplifica citando o campo “Dados dos Produtos/Serviços” da NF n.º 16990, emitida pela Companhia Hidrelétrica do São Francisco - CHESF, em 30/11/2013, da qual reproduz um pequeno extrato para melhor análise. Acrescenta que as referidas faturas não se confundem, de forma alguma, com a aquisição de energia elétrica, mas conforme explanado alhures, são simples cobranças contratuais, decorrentes do uso da estrutura das operadoras de energia contratadas, de tal forma que a fiscalização, sequer logrou localizar notas fiscais de aquisições de energia elétrica, não escrituradas nos seus livros fiscais.

Assevera que se tratando de notas fiscais que não dizem respeito a operações de entradas de mercadorias ou bens no estabelecimento, nem tampouco aquisições de serviços de transporte e de comunicação, é certo que jamais deveriam ter sido escriturados. Portanto, se impõe a exclusão destes, dos demonstrativos que lastreiam as infrações em voga.

Em relação às demais notas fiscais, afirma que ainda não deu por concluídos seus trabalhos de busca, de modo que continuará empenhado em identificar os motivos pelos quais a Fiscalização

não identificou a escrituração destes documentos fiscais nos livros fiscais próprios. Assim, frisa que prosseguirá averiguando seus livros fiscais, a fim de demonstrar a lisura dos procedimentos por ela adotados, o que, certamente, resultará na completa elisão da acusação fiscal.

Sustenta não haver sentido algum, em uma empresa do seu porte, que é objeto de auditorias independentes ano a ano, cometa tão acintosa falha em seus controles fiscais. Diz que considerando a remota hipótese de não lograr, ainda assim, localizar a razão da ausência de escrituração das demais notas fiscais, não há que subsistir o lançamento das multas impostas às operações correspondentes, pelos motivos que passará a expor a seguir.

Afirma que a aplicação da sanção tributária deve sempre guardar um vínculo com o objetivo da sua imposição, posicionando-se de forma proporcional entre o *quantum* da multa e o valor do tributo, bem como, se atrelando ao grau de culpabilidade do agente. Sobre o tema, cita as lições de Helenilson Cunha Pontes.

Sustenta que a multa deve ser utilizada como forma de desestimular o ilícito e punir o infrator, não devendo consistir num simples meio para que o Estado lance mão do patrimônio do contribuinte, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade. Comenta que o citado princípio veda justamente o excesso das sanções, na medida em que elas extrapolem a sua finalidade e, mais do que isso, reclama a cada momento, a correta adequação entre as regras de direito e o meio concreto a que elas se referem.

Afirma ter sido esta a intenção do legislador que concedeu, no § 7º, do art. 42, da Lei n.º 7.014/96, reproduzido pelo art. 158, do Decreto n.º 7.629/99, que instituiu no RPAF ao órgão julgador, o poder de dosar a penalidade aplicável ao contribuinte infrator, em função do grau da sua culpabilidade e dos prejuízos causados ao Erário.

Diz que da leitura do dispositivo legal citado, verifica-se que o cancelamento da multa pelo órgão julgador está condicionado ao atendimento de alguns requisitos, quais sejam: (i) a penalidade deve decorrer do descumprimento de obrigação acessória; (ii) a conduta infratora não pode ter sido praticada com dolo, fraude ou simulação; e (iii) a infração não pode ter implicado na falta de recolhimento do imposto. Argumenta que a ausência de escrituração das notas fiscais, tidas como não escrituradas pela fiscalização, não se deu de maneira dolosa, fraudulenta ou dissimulada, mesmo porque, caberia ao Fisco comprovar, de forma incontestável, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no caso em apreço. Registra ser evidente, que o que houve no caso sob análise, foi o não cumprimento de uma obrigação acessória atinente ao ICMS, por uma questão meramente operacional.

Aduz que não há dúvidas de que, se cometeu alguma infração, esta não foi praticada com dolo, fraude ou simulação, mas sim, decorreu de falha cometida pelos seus prepostos que, por um lapso, deixaram de escriturar nos Registros de Entradas algumas das notas fiscais referentes a entradas ocorridas no período fiscalizado.

Remata que o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF vem proferindo diversas decisões nesse sentido, conforme reproduz. Caso, entretanto, este não seja o entendimento que inspira o ânimo dessa Turma de Julgamento, pugna para que, ao menos, sejam reduzidas as multas impostas pela fiscalização. Reproduz Acórdãos deste CONSEF, nesse sentido.

Prossegue afirmando que segundo as parcas informações contidas na peça acusatória, com vistas a verificar o cumprimento, por parte da Impugnante, das obrigações acessórias a que esta se encontra adstrita, a fiscalização teria cotejado as Notas Fiscais Eletrônicas com a Escrituração Fiscal Digital (EFD) do estabelecimento autuado. Diz que provavelmente de tal cotejo foi que, não tendo identificado o registro de algumas notas fiscais no referido programa, a fiscalização lançou as multas decorrentes da falta de escrituração dos documentos fiscais, à razão de 10% do valor das operações tributáveis, e à proporção de 1% do valor das operações não tributadas.

Observa que a fiscalização, baseando-se apenas nas informações constantes na EFD, promoveu o lançamento destas sanções. Entende que tal procedimento, mostra-se raso, superficial, na medida



em que estaria supostamente lastreado em dados oriundos de programas eletrônicos que, muito embora devam espelhar com fidedignidade as operações realizadas pelas pessoas jurídicas, podem estar maculados de erros em seu preenchimento, que invalidem as informações deles extraídas.

Diz que os dados lançados nos referidos programas podem conter equívocos, afinal errar é humano, não se podendo afastar tal possibilidade. Diante disso, competiria à fiscalização esgotar os demais meios disponíveis a fim de verificar a realidade dos fatos, porquanto pacífico, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, que um dos princípios fundamentais de regência do processo administrativo é o da busca da verdade material.

Afirma que cumpria à fiscalização esgotar os demais meios que lhe permitissem averiguar o cumprimento da obrigação acessória concernente à escrituração das notas fiscais de entradas. Em outras palavras, competia à fiscalização investigar, *in loco*, no estabelecimento, o cumprimento dos deveres instrumentais, mediante o exame apurado dos arquivos, documentos e sistemas.

Relata que ao Fisco, a toda evidência, impende provar a ocorrência da infração à legislação tributária, cercando-se, para tanto, de todos os elementos possíveis. Sobre o tema cita dizeres do ilustre jurista Alberto Xavier. Assevera ser um verdadeiro contrassenso admitir que responda por uma infração, que nem mesmo tem certeza que cometeu, já que a fiscalização não lançou mão de todos os instrumentos de que dispunha para verificar o eventual descumprimento de obrigação acessória.

Nota que não foi juntada qualquer prova acerca das acusações fiscais nos demonstrativos anexos ao auto de infração, constando tão somente no seu corpo meras acusações, cujo lastro verdadeiramente ignora. Pergunta se de fato, foi com base nas informações obtidas na EFD que a fiscalização alcançou as conclusões que deram azo ao lançamento, onde estariam as provas das acusações.

Assevera que em vista da falha que atinge o levantamento fiscal, fulminando-o, na medida em que este não confere a segurança necessária para que possa se defender, eis que baseado em simples indícios, que inclusive desconhece, impende que seja julgada improcedente a acusação fiscal neste particular, cancelando-se, como consequência as multas lançadas, por ser esta medida de verdadeira justiça.

Argui que na remota hipótese desses julgadores não acolherem os argumentos aqui expendidos, pugna que ao menos, os autos sejam baixados em diligência, para que seja atestado, por auditor fiscal estranho ao feito, as falhas que permeiam o levantamento que originou o lançamento combatido.

Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, para que restem totalmente afastadas as exigências consubstanciadas em seus itens 01, 02, 03 e 04. Requer ainda, a juntada posterior de documentos, bem como, a realização de diligências fiscais para a constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados, caso assim entenda necessário essa Junta de Julgamento.

O autuante prestou a informação fiscal fls. 179/186. Repete as irregularidades apontadas no auto de infração. Sintetiza os termos da defesa.

Sobre a infração 01 em que a autuada afirma que os itens autuados são produtos intermediários e seu direito a crédito está assentado na Constituição Federal, em legislação complementar e na legislação baiana sobre ICMS, afirma que concorda quanto às normas jurídicas que embasam o direito. Pontua que o atual Regulamento baiano que rege a matéria, aprovado pelo Decreto 13780/2012, nos dispositivos atinentes ao tema, arts. 309 e 310, inciso X, § único, estabelecem regras nesse sentido.

Diz que aporá comentários para cada um dos materiais objetos desta infração, segundo a mesma ordem estabelecida pela impugnante.

1) Materiais utilizados nas torres de resfriamento.

Explica que os materiais citados pela autuada quanto a este grupo estão atrelados ao sistema de tratamento de água de refrigeração, tendo as seguintes funções:

- a. biocidas – dificultam a proliferação bacteriológica, que poderiam levar a formação de colônias e conseqüente deposição na tubulação;
- b. dispersantes – evitam que as colônias que venham a se depositar, incrustem, ou seja, fiquem aderidas a tubulação;
- c. anti-corrosivos – evitam ou retardam o processo de corrosão das tubulações.

Informa que a função do processo de tratamento de água de refrigeração, conforme demonstrado no próprio texto de defesa e no laudo emitido pelo IPT, em anexo, é proporcionar uma troca térmica adequada entre os fluidos do processo principal e ela própria. A adição desses materiais à água, no que é conhecido como processo de tratamento de água de refrigeração, torna-se importante (melhor seria dizer, é necessária diante das condições de trabalho projetadas), pois ela ocorre em um circuito semi-fechado e com isso há uma tendência a concentração das colônias bacteriológicas, o que dificultaria a troca térmica já referida anteriormente. Porém, se houvesse adição de água limpa (make-up) em quantidade suficiente, não se formariam colônias em quantidade que viesse a atrapalhar esta troca térmica. Desta forma, não haveria necessidade de adição de biocidas, anti-incrustantes ou dispersantes. Também seria desnecessária a adição de anti-corrosivos, desde que se utilizassem tubulações, não feitas de aço carbono, mas de materiais resistentes à corrosão.

Sustenta que para ficar claro e de forma incontestada, basta se ter em mente que o contato entre as tubulações que carregam as correntes com os produtos principais da empresa e as que servem de passagem para a água de refrigeração não é direto. Essas correntes se cruzam para que haja a necessária troca térmica, mas sempre com uma tubulação entre elas. Reforçando: diz que a adição desses materiais de uso e consumo torna-se importante no tratamento da água de refrigeração em razão dos moldes em que foram projetados e funcionam na empresa, mas o que é realmente imprescindível para que não haja a possibilidade de descontinuidade do processo produtivo é a água propriamente dita. A ela, que é um insumo, o crédito fiscal é devido e aceito pela SEFAZ-BA

Informa que esses materiais adicionados à água seriam dispensáveis caso se utilizassem tubulações mais resistentes e água suficientemente renovada. Além do mais, os materiais em questão não são efetivamente produtos - visto que são utilizados em um processo secundário - consumidos no processo industrial principal nem tampouco integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, não sendo, portanto, materiais intermediários.

Sobre os anti corrosivos, como o próprio nome revela, não são também imprescindíveis ao processo produtivo, já que esses materiais apenas protegem mecanicamente os equipamentos evitando, ou melhor, retardando o processo de corrosão a que eles estão submetidos pelo fato de serem constituídos de aço carbono, ao invés de materiais mais nobres e resistentes à corrosão.

Arremata que esses itens devem ser considerados materiais de uso e consumo pelas razões trazidas.

## 2) Materiais utilizados no tratamento de efluentes.

A esse respeito, diz que os materiais hidrazina, sulfito de sódio 90% e resina Ambersep são utilizados na área de tratamento de efluentes líquidos, fato confirmado pela autuada em sua contestação – folhas 87 a 89. Todos servem para retirar ou minimizar a quantidade do elemento químico mercúrio presente nas correntes efluentes do processo produtivo quando do seu envio para tratamento na Central de Tratamento de Efluentes Líquidos – CETREL. Assim, todos esses materiais são consumidos em área que, a despeito de sua importância no controle ambiental, não fazem parte efetivamente do processo industrial, sendo que o seu não uso não acarreta qualquer

problema à continuidade do processo produtivo, tendo este o seu fluxo normal, apesar da ausência desses três materiais.

Desta forma, frisa que o que ocorreria seria o descarte dessas correntes secundárias resultantes do processo industrial de maneira inadequada, visto estar em desacordo com normas de regência de impacto ambiental, entretanto, nada tem a ver com a continuidade ou não do processo industrial. Tanto para este grupo de itens, quanto ao relativo ao uso de materiais no tratamento da água de resfriamento, já há robusta jurisprudência por parte desta Corte, no sentido da inadmissibilidade do uso do crédito fiscal. Sustenta que não parece haver mais dúvidas por parte dos Conselheiros, quanto à necessária glosa do crédito fiscal deste tipo de material, que historicamente, nunca foi aceito pela SEFAZ como insumo, mas sim, como material de uso e consumo

### 3) NITROGÊNIO

Explica que parte (15%) do nitrogênio adquirido pela autuada é utilizada, conforme por ela descrito em sua peça de defesa, com o fito de eliminar gases indesejáveis ao processo produtivo. Esta purga evita criação de atmosfera explosiva e ocorre antes da partida da planta industrial. Ou seja, esta parte do nitrogênio tem função de manutenção da integridade do sistema produtivo e seu uso ocorre com a planta industrial parada, quer dizer, não há contribuição direta na elaboração dos produtos finais do estabelecimento industrial. Desta maneira, não pode ser considerado produto intermediário, pela função típica de manutenção da segurança operacional, não ensejando o uso do crédito fiscal.

### 4) ÁGUA POTÁVEL

Explica que este é mais um exemplo clássico de material de uso e consumo, como pode ser visto pela própria função no processo produtivo descrito pela autuada em sua impugnação. Informa que se trata de item com uso para segurança dos técnicos que trabalham na planta industrial ou para lavagem de utensílios de laboratório. É típico material de uso e consumo, portanto desprovido de direito ao uso do crédito de ICMS pelas entradas.

Remata pugnando pela procedência total desta infração.

Sobre a infração 02, afirma que pelo fato de decorrer diretamente da anterior, pois tem o mesmo objeto, ou seja, mesmos itens e notas fiscais envolvidas, os argumentos defensivos também aqui, não devem ser acatados.

Sobre as infrações 03 e 04, repete os argumentos defensivos quanto a não necessidade de registro da NF de entradas 16690, dizendo que não deve prosperar, visto que, a despeito do serviço de cobrança de encargos pelo uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica não está explicitamente constando do art. 217 do RICMS/2012, há necessidade do lançamento desta nota fiscal no livro Registro de Entradas, pelos motivos que expõe:

1 – há incidência de ICMS pela prestação desse tipo de serviço, ficando atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento, no caso, da autuada;

2 – esse serviço de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica é inerente à sua aquisição, pois serve de meio para ela circule;

3 – a cláusula 1ª, § 1º do Convênio ICMS 117/2004 apregoa que o consumidor conectado à rede básica, deve observar o cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS;

4 – A despeito de a autuada questionar a necessidade do registro da nota fiscal de entrada no livro próprio, ela própria escriturou diversas notas da mesma natureza, como exemplo as de números 19895, 20409 e 17448.

Assim, diz que no entender da fiscalização quanto a este particular, a autuação não deve sofrer alteração, deixando este tema, para a análise a critério deste Conselho.

A respeito da alegação defensiva de que tais infrações foram detectadas pelo mero confronto entre as notas fiscais eletrônicas de entradas emitidas e sua necessária escrituração no livro Registro de Entradas, explica que as novas regras constantes na legislação tributária impõe que todas devem estar presentes nos arquivos enviados às Secretarias de Fazenda dos Estados ou à Receita Federal através de meios magnéticos que compõem o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Observa que como espécie desse sistema existe, dentre outros, a EFD – Escrituração Fiscal Digital. Nela estão presentes todos os livros fiscais, cuja entrega faz parte das obrigações acessórias dos contribuintes do ICMS. Diz que o livro Registro de Entradas é um dos que devem estar inserido entre os arquivos enviados aos órgãos públicos retro citados.

No caso em comento, registra que esse livro foi enviado ao sistema da SEFAZ-BA e lá se encontra disponível para consulta, tanto por parte deste órgão e seus prepostos, quanto pelo próprio contribuinte – a autuada. Afirma que foi da análise deste arquivo EFD e do arquivo de notas fiscais eletrônicas, – também enviado pelo contribuinte à SEFAZ-BA – que se montou esta infração. Sustenta que caso houvesse algum equívoco quando do envio dessas informações ao banco de dados ao órgão público apontado, caberia ao próprio contribuinte corrigi-lo.

Ressalta que o autuado teve tempo suficiente (análise prévia foi disponibilizada à autuada desde 28/07/16) não somente para retificar algum erro por ele mesmo cometido ou alguma falha na análise efetuada pela fiscalização. Diz que não parece admissível falar-se em não observância do princípio da busca da verdade real ou material, pelas circunstâncias que desencadearam na elaboração desta infração à legislação tributária. Entende que a fiscalização adotou todos os meios possíveis a seu alcance, para chegar à formalização destes itens autuado.

Opina pela procedência total destas infrações. Diz que não havendo mais infrações e/ou razões de defesa a tratar, ratifica a ação fiscal em toda a sua integralidade, pugnando a este Conselho pela procedência total do Auto de Infração. Assim, deve o sujeito passivo ser condenado ao pagamento do crédito tributário, com todos os seus consectários legais.

## **VOTO**

O Auto de Infração em epígrafe é composto por quatro infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que mesmo não sendo suscitadas questões específicas de nulidade, o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais fls.17/41(infrações 01 e 02) e fls.50/67(infrações 03 e 04) que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, CD (mídia eletrônica) e recibo fls. 68/69, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto o que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, os montantes devidos e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Na assentada de julgamento, em sustentação oral, a patrona da autuada alegou que não teria tomado ciência da informação fiscal produzida pelo autuante, a fim de que pudesse se manifestar a respeito.

Observo que nos termos previstos no RPAF/99, (§ 7º do art.127) a obrigatoriedade de dar ciência ao autuado da informação fiscal ocorre quando são aduzidos fatos novos, elaborados ajustes nos demonstrativos ou apensados documentos que não constavam originalmente da autuação. Considerando que na informação fiscal prestada pelo autuante, inexistiu a ocorrência de qualquer destas hipóteses, apenas foram rebatidas detidamente as razões de defesa, constato que não houve prejuízo à ampla defesa e ao contraditório do autuado.

O defendente solicitou realização de diligência, por auditor fiscal estranho ao feito, para que seja atestado, as falhas que entende, permeiam o levantamento que originou o lançamento fiscal.

Sobre este pleito indefiro de plano, por entender que os elementos existentes no processo são suficientes para formação de convicção dos julgadores em relação aos itens constantes do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide. Portanto, o pedido de diligência fica rejeitado nos termos do inciso I do art. 147 do RPAF/99.

As infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, considerando que tratam de materiais considerados de uso e consumo do estabelecimento, tendo sido exigido imposto relativo à utilização indevida de crédito fiscal e diferença de alíquotas desses materiais.

No mérito, a infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015. A infração 02 exige o pagamento do ICMS relativamente a diferença de alíquotas nas operações interestaduais dos produtos elencados na infração 01 e destinados a consumo do estabelecimento,

Nas razões de defesa o impugnante alegou 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, caracterizando-se, de acordo com a legislação, como matérias-primas ou produtos intermediários. Anexou Parecer Técnico 20.677-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT, que entende ser imparcial e demonstrar a inequívoca afetação destas mercadorias aos processos industriais desenvolvidos em seu estabelecimento.

Acrescentou a descrição detalhada e o uso dos produtos cujos créditos foram glosados, no seu processo produtivo. Apresentou entendimento de que, para que seja lícito o direito à apropriação de créditos fiscais, devem ser conjugados, minimamente, dois requisitos, quais sejam: a utilização das mercadorias adquiridas em processos de industrialização mediante seu consumo e a sua vinculação às atividades fabris de cada estabelecimento. Sustentou que todos os produtos cujos créditos foram glosados pela fiscalização se enquadram nestes requisitos.

Se contrapondo a estes argumentos, o Autuante em sede de informação fiscal, afirmou que os materiais discriminados no levantamento fiscal se enquadram em 04 (quatro) categorias:

1) Materiais utilizados nas torres de resfriamento, que estão atrelados ao sistema de tratamento de água de refrigeração, tendo as funções de:

- a. biocidas – dificultam a proliferação bacteriológica, que poderiam levar a formação de colônias e conseqüente deposição na tubulação;
- b. dispersantes – evitam que as colônias que venham a se depositar, incrustem, ou seja, fiquem aderidas a tubulação;
- c. anti-corrosivos – evitam ou retardam o processo de corrosão das tubulações.

2) Materiais utilizados no tratamento de efluentes - os materiais hidrazina, sulfito de sódio 90% e resina Ambersep são utilizados na área de tratamento de efluentes líquidos. Todos servem para retirar ou minimizar a quantidade do elemento químico mercúrio presente nas correntes efluentes do processo produtivo quando do seu envio para tratamento na Central de Tratamento de Efluentes Líquidos – CETREL. Assim, todos esses materiais são consumidos em área que, a

despeito de sua importância no controle ambiental, não fazem parte efetivamente do processo industrial.

3) Nitrogênio - parte (15%) do nitrogênio adquirido pela autuada é utilizada, conforme por ela descrito em sua peça de defesa, com o fito de eliminar gases indesejáveis ao processo produtivo. Esta purga evita criação de atmosfera explosiva e ocorre antes da partida da planta industrial. Ou seja, esta parte do nitrogênio tem função de manutenção da integridade do sistema produtivo e seu uso ocorre com a planta industrial parada, quer dizer, não há contribuição direta na elaboração dos produtos finais do estabelecimento industrial.

4) Água Potável - este é mais um exemplo clássico de material de uso e consumo. Trata-se de item com uso para segurança dos técnicos que trabalham na planta industrial ou para lavagem de utensílios de laboratório. É típico material de uso e consumo, portanto desprovido de direito ao uso do crédito de ICMS pelas entradas.

Analizando os elementos que compõem o presente PAF verifico que os materiais listados no levantamento fiscal são usados como inibidor de corrosão, dispersantes, biocidas e anticorrosivos no tratamento de água de refrigeração e para manutenção de equipamentos, conforme devidamente detalhado pelo autuante.

Observo que se consideram de uso ou consumo os materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto elaborado. Neste caso, torna-se importante saber de que forma o material é empregado pelo adquirente. 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, etc. Neste caso, embora esses bens participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais de uso ou consumo.

Por outro lado, em relação ao pagamento da diferença de alíquota, não há exigência do pagamento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de insumos, devendo ser recolhido o imposto nos casos de aquisições de bens do ativo imobilizado, bens de uso e materiais de consumo. Ou seja, relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Conforme levantamento fiscal (fls.17/41 dos autos) foram considerados como de uso e consumo diversos materiais, a exemplo do Hipoclorito de Sódio, Dispersantes Inorgânicos (Nalco e Trasar), Biocida Não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), Nitrito de Sódio e Sulfito de Sódio.

Em relação aos produtos anticorrosivos, antincrustantes e demais produtos utilizados no tratamento da água desmineralizada, o autuado ressaltou que o processo produtivo da empresa exige uma água com nível elevado de pureza e que receba o devido tratamento para não contaminar seu produto final e, ainda, para preservar as máquinas e equipamentos que estão envolvidas no processo de industrialização.

Quando há dúvida quanto à forma como os materiais são empregados ou consumidos pela empresa, esta Junta de Julgamento Fiscal tem encaminhado o PAF em diligência para que se proceda à verificação e descrição detalhada de cada tipo de material e a forma como se dá o seu emprego ou uso pelo estabelecimento.

No caso em exame, não foi necessário adotar essa providência porque a defesa apresentou a descrição pormenorizada da natureza e função de cada produto, inexistindo dúvidas quanto aos materiais objeto do presente lançamento, tendo sido juntado aos autos um Laudo Técnico

apresentado pelo defendente, onde consta cada item, área de utilização e descritivo da utilização. Entretanto, é certo afirmar que Laudo Técnico elaborado isoladamente pelo Contribuinte não pode servir como elemento de prova da correção dos procedimentos adotados pelo estabelecimento autuado.

Em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, observando os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, em especial o art. 309 do RICMS-BA/2012 e arts. 28 a 31 da Lei 7.014/96, e o levantamento fiscal foi efetuado observando os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, estabelecidos na legislação, anteriormente mencionados.

Após análise efetuada na planilha elaborada pelo autuante, em confronto com as informações prestadas pelo defendente, concluo que a exigência fiscal se refere a materiais que embora participem de alguma forma no processo produtivo, não integram o produto final. Verifico que estas mercadorias são consideradas materiais de consumo, ou seja, os materiais objeto da exigência fiscal não são considerados como insumos, sendo vedada a utilização do respectivo crédito fiscal.

Dessa forma, pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, ilegítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição (Infração 01). Quanto à diferença de alíquotas (Infração 02), esta é devida, tendo em vista que não se trata de insumos. Mantida a exigência fiscal nestes itens da autuação.

As infrações 03 e 04 se referem, respectivamente, a entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis e não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das mercadorias.

O defendente alegou que constatou no levantamento fiscal, a existência de notas fiscais que não se sujeitavam a incidência do ICMS. Disse tratar-se de meros documentos de serviços de cobrança de encargos pelo uso dos sistemas de transmissão de energia elétrica, portanto não estaria obrigado ao registro dos referidos documentos. A título de exemplo, citou a NF de entradas nº 16690.

O autuante, por sua vez, sustentou o não acolhimento da tese defensiva. Afirmou a incidência de ICMS pela prestação desse tipo de serviço, ficando atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento, no caso, da autuada. Disse também que esse serviço de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica é inerente à sua aquisição, pois serve de meio para ela circular e a cláusula 1ª, § 1º do Convênio ICMS 117/2004 estabelece que o consumidor conectado à rede básica, deve observar o cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS.

Acrescentou ainda, que a despeito da autuada questionar a necessidade do registro da nota fiscal de entrada no livro próprio, escriturou diversas notas da mesma natureza, como exemplo as de números 19895, 20409 e 17448.

Sobre a alegação do defendente de que a nota fiscal de nº 16.690 dentre outras, nem sequer estaria sujeita a tributação do ICMS, observo que a própria legislação de regência sobre a matéria, determina que devam ser escriturados, todo e qualquer documento fiscal que registre uma operação de entradas de mercadorias ou prestação de serviços, no estabelecimento do contribuinte, sem apontar qualquer exceção.

Acolho as conclusões do autuante, considerando que o procedimento adotado está amparado nas disposições contidas nos incisos IX e XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, onde se verifica a inexistência de qualquer excepcionalidade ou atenuante para as entradas no estabelecimento sem

o devido registro na escrita fiscal, de mercadorias adquiridas com ou sem tributação, ou com a fase de tributação encerrada.

O defendente suscitou que a situação vertente se amolda às circunstâncias previstas no art. 42, § 7º, da Lei 7.014/1996, que autorizam o seu cancelamento ou redução, o que revela medida consentânea com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Afirmou que, diante da total ausência de dolo, fraude ou simulação quando da prática do ato omissivo, e em razão da não ocorrência de falta de recolhimento de imposto ao Fisco baiano, se impõe que seja cancelada ou, ao menos, reduzida a penalidade aplicada.

Observe que 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).

Não acato a alegação defensiva, de que deve ser cancelada ou reduzida a penalidade aplicada, 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 aplica-se a multa estabelecida no 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 prevista em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

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 as exigências fiscais consubstanciadas nas infrações 03 e 04.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o auto de infração nº **269194.3008/16-9**, lavrado contra a **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$413.002,31**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, alínea "f", inciso ,VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$125.323,00**, previstas no art. 42 incisos IX e XI do citado diploma legal e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR