

**PROCESSO** - A. I. Nº 117808.0006/12-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0075-05/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/09/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0204-11/19

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. VALORES SUPERIORES AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS INTERESTADUAIS DE URÉIA. Comprovada a correta aplicação da redução da base de cálculo para a ureia pecuária, especificada pelo como “suplemento alimentar”. Item insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Tratam-se de materiais utilizados na preservação e manutenção de equipamentos; b) MATERIAL DE USO E CONSUMO CONSIDERADO COMO ATIVO IMOBILIZADO. Tratam-se de peças para conserto ou manutenção, consideradas bens de uso. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Infração decorrente da anterior. Mantida a Decisão recorrida. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DIFERIMENTO. Comprovado ser devido o ICMS diferido, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor, água clarificada/desmineralizada, para o momento em que há saída da ureia (produto acabado), nas etapas subsequentes. Infração improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª JFJ nº 0075-05/16 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte com respaldo no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 17/12/2012 para exigir ICMS no montante de R\$5.377.399,43, sob a acusação do cometimento de cinco (5) irregularidades, assim discriminadas pelo órgão julgador de primeira instância, *in litteris*:

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

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

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

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

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

O Recurso de Ofício resulta do fato de terem sido julgadas Improcedente a infração 01 e Parcialmente Procedente a de nº 04. No Recurso Voluntário, o contribuinte se insurge contra as imputações 02 a 05.

A Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide no dia 26/04/2016 e decidiu pela Procedência Parcial de forma não unânime (fls. 779 a 802), nos seguintes termos:

**"VOTO**

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

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

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

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

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

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

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

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

*Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2007 só seriam atingidos pela decadência a partir de*

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

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

*A questão em lume já foi alvo de decisão desta unidade fracionária do CONSEF, através do ACÓRDÃO 5a JF No 0028-05/14, da lavra do relator Tolstoi Seara Nolasco, ratificado pelo ACORDÃO 2a CJF No 0253-12/14. Assim, não há fato ou interpretação nova que possa modificar o entendimento contemplado nos aludidos acórdãos, razão pela qual passo a reproduzir o voto sobre essa matéria, acima alinhado, dessa 5a JF, que fica incorporado ao presente voto:*

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

- I – em 60%, nas saídas interestaduais dos produtos relacionados nos incisos I a X e XII a XV do art. 20;*
- II – em 30%, nas saídas interestaduais dos produtos relacionados no inciso XI do art. 20.*

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

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

*Para dirimir a controvérsia o contribuinte juntou às fls. 189 a 195 uma consulta e o respectivo ofício encaminhado pelo Serviço de Fiscalização Agropecuária do Ministério da Agricultura (fl. 190), atestando que o produto “uréia pecuária” tem um registro diferenciado, diferente da uréia vendida como fertilizante, e que aquele produto é exclusivo como suplemento na alimentação animal. Eis o teor do Ofício SEFAG/DT/SFA no 3087, de 24.10.05, informando que a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS, CGC no 33000167/1122-52, se encontra registrada naquele órgão sob o nº BA-05194-2, tendo atuação em duas áreas distintas:*

- a) área de alimentos para animais, possuindo um produto registrado sob o no BA-05194 00003-0, Uréia Pecuária, utilizado como suplemento em atimentação animal;*
- b) área de insumos agrícolas (fertilizantes), possuindo dois produtos registrados, um sob o no BA-05194 10000-7 e outro sob o no BA-05194 10001-5, Fertilizantes Minerais Simples.*

*Há nos autos, portanto, uma declaração do órgão competente atestando que o estabelecimento da Petrobrás, CNPJ no 33000167/1122-52, é fabricante de uréia pecuária, e que esse produto uréia pecuária é utilizado como suplemento em atimentação animal.*

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

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

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

*“III - rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas*

*respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, desde que:*

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

- 1 – os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária, e o número do registro seja indicado no documento fiscal;*
- 2 – haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto;*
- 3 – os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericultura;*

*b) entende-se por:*

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

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

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

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

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

*“(…) BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE UREIA, EM VEZ DE 30%. De acordo com o inciso I do art. 79, do RICMS/1997, aplica-se a redução de 60% nas operações interestaduais com insumos agropecuários listados nos incisos I a X do art. 20”. (…)*

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

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

*(…)*

*O simples registro obtido junto ao Ministério da Agricultura e Abastecimento (fl. 168), em si só não capacita a entender que o recorrente supre os quesitos básicos ditados pelo Convênio ICMS 100/97, quais sejam: “III – rações animais, concentrados, suplementos, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA); a) registrados no órgão*

*competente do Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária, e o numero do registro seja indicado no documento fiscal, e c) os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária“.*

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

*Dos elementos fáticos relatados e do corpo normativo acima alinhado, se pode extrair o entendimento de que a uréia comercializada pelo sujeito passivo, alvo da presente exigência tributária, se trata de uréia pecuária especificada nos órgão de controle e registro do governo federal como “suplemento alimentar” conforme prova técnica juntada pela defesa e já mencionada, razão pela qual considero correta a redução de 60% aplicada pelo sujeito passivo.*

*Assim, voto pela improcedência da infração 01.*

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

*Verifico que o sujeito passivo reconhece e paga parcialmente os valores exigidos, contudo, assinala que em relação às Notas Fiscais 68297 e 192845, se referem a retorno de mercadoria enviada pela PETROBRAS para troca em garantia, tributada na saída, conforme cópia das Notas Fiscais 3806 e 13839 e livro Registro de Saídas do período de fevereiro/2007 (princípio da não cumulatividade). Junta demonstrativo, fl. 240, visualizando a operação.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Verificou o autuante que o sistema de resfriamento com água de refrigeração é um sistema fechado e, portanto, sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema; sendo assim conveniente manter a mesma em condições de PH (índice que mede o grau de acidez) entre outras propriedades adequadas, para evitar a corrosão de seus equipamentos industriais, razão esta da adição de: barrilha, carbonato de sódio, bem como outros produtos objetos de glosa: cloro, fosfato trissódico, hidrato de hidrazina que da mesma forma atuam como inibidores de corrosão, desincrustantes, bactericida etc. Não tendo, portanto, nenhuma relação*

*com o processo industrial responsável pelas reações necessárias para fabricação dos produtos: amônia, uréia e ácido nítrico. Jamais pode-se dizer que este tratamento é "indispensável" ao processo industrial ou para a produção dos produtos finais.*

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

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

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

*Os produtos utilizados no sistema de água de resfriamento se prestam a evitar corrosão nos equipamentos ou crescimento de microorganismos, como algas e fungos. O sistema de resfriamento de água tem a função de gerar menores temperaturas para as correntes intermediárias do processo, deixando-as, desse modo, em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O método consiste em transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) por intermédio do contato entre ambos. A água que resfria as correntes – ao se aquecer – permite que os seus sais se tornem insolúveis e, junto com microorganismos, se depositem nas paredes dos trocadores de calor, o que pode danificá-los através da corrosão e ocasionar a parada da planta. Para evitar isso é que são usados os produtos químicos objeto da glosa dos créditos fiscais.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*A 5ª JJF delibera que o processo fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF para que o diligente designado, no que*

tange a infração 4:

- "1 – confirme os produtos destinados a FAFEM Energia pelo autuado, já indicados no anexo 04, alvo da presente exigência fiscal, bem como indique quais aqueles que retornam do estabelecimento industrializador e se são efetivamente resultantes da industrialização dos produtos remetidos;
- 2 – apure, inclusive, como estão registradas nas notas fiscais o retorno das mercadorias e a existência efetiva de valor agregado dos aludidos produtos remetidos para industrialização na FAFEM Energia;
- 3 – verifique, uma vez confirmado o valor agregado no retorno, pra efeito da análise da eventual aplicação do art. 617 do RICMS/97, se os produtos que retornaram são destinados à industrialização ou a comercialização com subsequente saída tributada;
- 4 – esclareça as quais operações se referem os ajustes, extra apuração, que o autuado alega ter efetuado nos meses de maio, junho, julho, setembro e novembro de 2007, no valor de R\$460.376,76 e qual a repercussão que têm esses valores, se recolhidos, quanto ao imposto reclamado na infração 04."

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

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

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

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

[Planilha de fls. 797/798].

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

Verifico que o art. 343, XIX do Regulamento do ICMS de 1997, contemporâneo aos fatos geradores em exame, dispôs sobre o diferimento nas saídas internas de ar comprimido, vapor d'água e água clarificada, desmineralizada ou potável, para o momento da entrada dos produtos no estabelecimento do adquirente (encomendante da industrialização). Assim, o encerramento do diferimento é na entrada do estabelecimento encomendante da industrialização, momento em que deve ser satisfeita a exigência tributária.

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

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

Voto pela procedência parcial da infração 04.

Passo ao exame da infração 05 cuja acusação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, cujas mercadorias elencadas pelo autuante

*foram classificadas erroneamente pelo contribuinte, como ativo fixo, quando na verdade trata-se de material de uso e consumo. O crédito indevido do ICMS foi feito no Livro Registro CIAP.*

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

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

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

*Mantenho integralmente a infração 05.*

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

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

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

*Pejo vênia para discordar em parte do sr. Relator no que se refere à preliminar de decadência.*

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

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

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4o Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

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

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

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



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

*Nessa direção se manifestou a Procuradoria do Estado da Bahia, através do então Procurador Geral, Dr. Rui Moraes Cruz, ao indicar a necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar a divergência entre este e o CTN. Eis o trecho da manifestação da PGE, que trago para exame, extraída de peças do PAF no 129712.0005/13-2 e do Acórdão no 0031-11/2015, exarado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal:*

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188. Deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”.*

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

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

*“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*(...)*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*O próprio STF (Supremo Tribunal Federal) editou a Súmula Vinculante no 08, com o seguinte verbete: “São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. É fato que o efeito vinculante da Súmula está adstrito à parte dispositiva que trata da inconstitucionalidade de normas previdenciárias federais. Porém, nos recursos judiciais que serviram de base para a elaboração da referida Súmula, a exemplo do RE's (Recursos Extraordinários de no 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), foi consignado, nas razões de decidir, que prescrição e decadência só podem ser disciplinadas por lei complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais de direito tributário.*

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

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

*INFRAÇÃO 04 - Na infração 04 estou em plena concordância com o sr. Relator no que se refere às notas fiscais excluídas da autuação. Transcrevo o trecho do voto em que há coincidência de entendimento: "Quanto ao item 04 da diligência é preciso enfrentar a arguição defensiva de que o autuado informou que as Notas Fiscais 2, 9, 21, 1065, 1067, 1083, 1095, 1117, 1127 e 1138, no valor de R\$2.894.483,10, foram operações de aquisições de vapor da FAFEN e, não retorno, resultante de remessa de água clarificada e desmineralizada da FAFEN, por isso estas notas não deveriam ter sido reclamadas por meio de autuação fiscal, tendo em vista que foram recolhidos na apuração mensal, como demonstra na fl. 740 e verso dos autos". No demonstrativo acostado ao PAF na diligência da ASTEC/CONSEF restou provado que o contribuinte já havia recolhido o ICMS das operações acobertadas pelas notas fiscais acima mencionadas no importe de R\$492.079,13.*

*Divirjo do sr. Relator, porém, no que se refere ao mérito das parcelas remanescentes da infração 04, relativa à*

*falta de recolhimento do ICMS diferido.*

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

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

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

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

*Eis o teor das normas aplicáveis ao caso em exame:*

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

*(...)*

*XIX - nas saídas internas de ar comprimido, vapor d'água e água clarificada, desmineralizada ou potável, para o momento em que ocorrer a entrada dos produtos no estabelecimento do adquirente;*

*(...)*

*Art. 615. É suspensa a incidência do ICMS nas saídas internas e interestaduais de mercadorias ou bens a serem industrializados, total ou parcialmente, em estabelecimento do mesmo contribuinte ou de terceiro, por conta do remetente (Conv. AE 15/74).*

*Art. 616. Nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização nas condições do artigo anterior, dentro do prazo previsto em seu § 3o, prevalecerá a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido.*

*Art. 617. Na hipótese do artigo anterior, é diferido o lançamento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte, desde que, cumulativamente:*

*I - o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado;*

*II - as mercadorias sejam destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada.*

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

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

- a) nas remessas de água (clarificada e desmineralizada) da Petrobrás para a FAFEN Energia visando a produção de vapor, o ICMS é diferido (art. 343, inc. XIX, RICMS/97);*
- b) o ICMS sobre o valor agregado resultante da produção de vapor é também diferido para o momento em que se der a saída dos produtos resultantes da industrialização, a se verificar nas etapas seguintes de circulação (art. 617, do RICMS/97).*

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

*Voto, portanto, pela TOTAL IMPROCEDÊNCIA da infração 04.*

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

**Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, "a" do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª Junta de**

Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0075-05/16.

O sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 822 a 847, no qual inicia sintetizando a controvérsia, a Decisão recorrida e suscitando prejudicial de decadência, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional). A notificação da lavratura do lançamento de ofício ocorreu no dia 20/12/2012. Por isso, entende ter expirado o direito de a Fazenda Pública lançar o imposto relativo aos fatos ocorridos entre 01/01/2007 e 19/12/2007.

No mérito das infrações 02/03, assegura que os materiais fiscalizados são insumos utilizados na industrialização de ureia e outros fertilizantes que, embora não se agreguem aos produtos finais, são essenciais à consecução do citado objetivo (industrialização de ureia e outros fertilizantes).

Em seguida, afirma que o Acórdão de primeira instância também merece reforma no ponto em que considerou como materiais de uso e consumo aqueles indicados nas Notas Fiscais nºs 68.297, 192.845, 7.410, 315.844 e 70.107.

De acordo com os quadros apresentados às fls. 837/838:

*"(...) os bens descritos nas Notas Fiscais nº 68297 e 192845 foram recebidos em razão de troca em garantia, e as operações em questão se encontram vinculadas às saídas a que se referem as Notas Fiscais nº 13806 e 13839, devidamente tributadas.*

*Igualmente, as mercadorias a que se referem as Notas Fiscais nº 7410, 315844 e 70107 foram recebidas em operação de locação/empréstimo (NF 7410) ou demonstração (NFs 315844 e 70107), todas posteriormente devolvidos por meio das Notas Fiscais nº 7146, 14056 e 14077, com o devido destaque de ICMS".*

Relativamente à quarta imputação, teria ficado demonstrado, no Parecer ASTEC nº 45/2015, que o recorrente remete água clarificada e desmineralizada para a FAFEN Energia em operações de remessa para industrialização, nas quais é suspensa a incidência do imposto, nos termos do art. 615 do RICMS-BA/1997.

Haveria a suspensão da incidência nas saídas de água clarificada e desmineralizada para a FAFEN Energia, bem como no retorno do vapor (15 kg e 42 kg), sem prejuízo da incidência sobre o valor acrescido (art. 616 do RICMS-BA/1997).

Segundo alega, a ASTEC (Assessoria Técnica do CONSEF/BA) também reconheceu que a água clarificada e desmineralizada é industrializada na FAFEN Energia e retornada a seu estabelecimento nas formas de vapor 15 kg e 42 kg, posteriormente utilizados como matérias primas na produção da amônia, da qual se origina a ureia, o que faria incidir a norma de diferimento do art. 617 do RICMS-BA/1997.

O dispositivo regulamentar tomado como fundamento pela Fiscalização seria destinado com exclusividade a mercadorias (art. 343, XIX do RICMS-BA/1997), e não a produtos industriais, como os artigos 615 a 617 do RICMS-BA/1997, motivo pelo qual estes últimos prevaleceriam sobre os primeiros, tendo em vista o princípio da especialidade.

Quanto à infração nº 05, sustenta, com fulcro na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.177, de 24/07/2009, ser equivocado o entendimento da Junta de que a exigência recaiu sobre operações com peças de reposição. As mercadorias relacionadas, entre as quais fita isolante, parafusos, arruelas, porcas, abraçadeiras, fusíveis, grampos etc. são utilizadas em manutenções periódicas e têm uso superior a um ano.

Solicita a realização de diligência, protesta pela produção de provas e conclui pleiteando nulidade (da autuação e da Decisão "a quo") ou improcedência.

Em sessão de julgamento realizada em 29/09/2016, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o feito em diligência à PGE/PROFIS para emissão de Parecer sobre o Recurso Voluntário apresentado, tendo em vista a complexidade das matérias de direito, bem como dos valores dos créditos tributários.

Em Parecer exarado pelo i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, quanto à decadência, o

entendimento foi o de que, apesar do posicionamento firmado pela PGE nos autos do Processo PGE 2016194710-0, a modulação do entendimento teve como marco e validade a data de 12 de junho de 2008, data da consolidação da Súmula nº 08, estando, portanto, os créditos tributários referentes à infração 01 fora do alcance do reconhecimento da decadência.

Quanto às demais infrações, o Procurador afirmou que, tendo em vista a inexistência de qualquer pagamento, também não se amoldam as conclusões tracejadas no Processo PGE 2016194710-0.

Em relação às infrações 02 e 03, após criteriosa explanação sobre a não cumulatividade, conclui que, na acepção positivada de bens passíveis de gerar crédito, com amparo no regime do crédito físico, somente os bens consumidos (consumação) e, outrossim, colocados em contato com o processo de produção (imediatidade), podem engendrar creditamento.

Assim, afirma que a essencialidade não é a pedra de toque para utilização do crédito fiscal, até que seja implantado legalmente o regime do crédito financeiro, não concordando com a tese recursal sobre a matéria.

No pertinente aos bens devolvidos aos remetentes por meio das Notas Fiscais nºs 68297, 192845, 7410, 315844 e 70107, cotejando as notas relacionadas no demonstrativo de fls. 66/68, constatou o Procurador que estas se referem, de fato, a devoluções em garantia ou retornos de locação/empréstimo (NF 7410) ou demonstração (NFs nºs 315844 e 70107), merecendo abrigo a tese recursal neste ponto.

Em relação à infração 04, aponta que a discussão tem como pano de fundo o efetivo momento no qual se encerra o diferimento de produtos remetidos para industrialização em estabelecimento diverso do contribuinte.

Afirma o Procurador que, diferentemente do aduzido pelo recorrente, não resta dúvida que o art. 343, XIX do RICMS/97 definiu que o momento do encerramento do diferimento, com a efetiva imposição do recolhimento do imposto, além do tributo incidente sobre o valor acrescido na industrialização, é o da entrada dos produtos industrializados no estabelecimento encomendante da industrialização, no presente caso, o recorrente.

Inadmissível, ao seu sentir, a teoria de que a saída dos produtos derivados da industrialização por encomenda, para terceiro para nova industrialização forcejaria novo diferimento, sob pena de termos uma cadeia infinita de diferimentos, inviabilizando completamente qualquer fiscalização sobre o momento do término da suspensão do pagamento, cujo fato gerador, vale lembrar, já ocorreu.

Em referência à infração 05, informa que, compulsando os autos, observa tratar os bens listados no apelo de bens utilizados na manutenção e reposição de peças do ativo imobilizado e, como tal, encartados na modalidade de bens ferramentais ou peças de reposição, na esteira de posicionamento sedimentado no CONSEF.

Entende que apenas os bens necessários a manutenção que acompanham alguns equipamentos por ocasião de sua aquisição, podem ser considerados como bens que integram o ativo imobilizado, não sendo possível tratar aqueles de reposição eventual ou corretiva como tal.

Assim, as partes e peças adquiridas, separadamente, para o fim de manutenção, reparo, conserto (não contabilizadas no Ativo Imobilizado) de máquinas ou equipamentos, não podem gerar crédito fiscal, por suas aquisições, por se tratarem de valores de mercadorias que serão lançados na contabilidade como Circulante ou diretamente como despesas operacionais, dissonante do conceito de ativo imobilizado.

Deste modo, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

Em despacho, a Procuradora Assistente Dra. Paula Gonçalves Morris Matos acolheu o pronunciamento do i. Procurador.

De volta a esta 1ª CJF, em assentada de julgamento de 11/04/2018, quanto à análise da prejudicial

de mérito da decadência, no pertinente ao recente Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS, surgiram duas concepções quanto ao Termo de Início da contagem do prazo decadencial:

- a) a primeira, segundo a qual, não tendo sido constatada quaisquer das hipóteses acima enumeradas (itens “a” e “c”), a contagem deve ser efetuada conforme determina o art. 150, §4º do CTN, tomando como termo inicial a ocorrência do fato, restando a cobrar, por conseguinte, os valores atinentes àqueles ocorridos entre 20/12/2007 e 31/12/2007;
- b) a segunda no sentido de que, não tendo sido constatada quaisquer hipóteses acima enumeradas (itens “a” e “c”), a contagem deve ser efetuada conforme determina o art. 150, §4º do CTN.

Considerando que o referido artigo utiliza na sua cabeça a expressão “tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”, sendo certo que o parágrafo não pode ser interpretado em contrariedade ao caput;

Considerando que a legislação à época determinava que a apuração deveria ser feita até o último dia do mês das ocorrências dos fatos geradores e o recolhimento até o nono, possibilitando a entrega posterior dos livros (arts. 116, 124 e 705, §2º do RICMSBA/97), e que o Fisco somente poderia tomar conhecimento da atividade assim exercida pelo particular – relativamente às ocorrências de dezembro de 2007 -, no dia 1º de janeiro de 2008, computando como efetivo “*dies a quo*”, levando à manutenção total da exigência atinente ao período de dezembro de 2007;

Esta 1ª CJF decidiu pela conversão do feito em diligência junto à PGE/PROFIS para emissão de opinativo em relação às linhas de entendimento acima discriminadas, especificando qual é a correta.

Em Parecer da lavra da i. Procuradora Cláudia Guerra, após tecer claras considerações sobre a decadência e sua aplicação no Incidente de Uniformização, faz a seguinte afirmação:

“... ”

*Desse modo, considerando que a hipótese vertente trata do lançamento por homologação tácita, verificada pelo decurso do prazo sem que a Administração tenha impugnado o ato-norma veiculado pelo particular, não há que se falar em aplicação do critério previsto no caput do art. 150, o qual, repita-se, refere-se quanto aos tributos em que o órgão fiscalizador, tomando conhecimento da ocorrência do fato jurídico tributário, expede diretamente o ato de constituição do crédito tributário.*

*Não se trata, portanto, de interpretação do §4º em consonância ou não com o caput do art.150. Trata-se de hipótese tributárias distintas: a primeira traçando a regra dos tributos sujeitos à homologação expressa e a segunda disciplinando os casos em que é conferida ao particular a competência para constituir o crédito tributário pelo chamado autolancamento, sujeito à fiscalização e retificação pelo órgão administrativo ou, se for o caso, homologação pelo decurso do prazo nele previsto, qual seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.”.*

Em Despacho, a Procuradora Assistente acolheu o pronunciamento da i. Procuradora.

Em Sessão de Julgamento realizada em 14/08/2018, esta Câmara de Julgamento Fiscal, após discutir sobre a modulação dos efeitos da Súmula Vinculante 08 adotado pela Procuradoria do Estado, decidiu converter o feito em diligência à Procuradora Assistente para manifestar-se sobre a questão jurídica aventada.

Em Parecer Jurídico exarado pelo i. Procurador Evandro Kappes (fls. 893/898), o representante do Estado manifestou-se no sentido de que “da Súmula Vinculante nº 8 do STF, prescrição e decadência somente poder ser reguladas por lei complementar, mas não tem efeitos vinculantes em relação a outras legislações que não a expressamente prevista no verbete. A carga persuasiva do entendimento do pretório excelso há de ser reconhecida, mas nada impede que o legislador estadual disponha em sentido diverso”.

E afirma: “a revogação do disposto no art. 107-B, §9º o COTEB, possivelmente, ocorreu em razão do reconhecimento da carga persuasiva do entendimento consolidado, mas não porque a lei teria sido julgada inconstitucional”.

Deste modo, arremata dizendo que “o dispositivo revogado do COTEB não foi declarado inconstitucional e a Súmula Vinculante n. 08 tem forte carga persuasiva, mas não é vinculante relativamente ao dispositivo constitucional do Estado da Bahia”.

Conclui opinando que os autos devem ser devolvidos à origem instruído com o Parecer da Procuradora que elaborou o relatório condutor da aprovação do Incidente de Uniformização PGE2016.1947/10-0.

A Procuradora Assistente acolhe o pronunciamento (fl. 934).

Em Sessão de Julgamento realizada em 07/05/2019, esta 1ª CJF novamente decidiu converter o processo em diligência à PGE/PROFIS para parecer jurídico da matéria discutida na infração 04 (fls. 637/40).

Em resposta, o i. Procurador Dr. Evandro Kappes, ao analisar a questão posta, após análise minudente, concluiu que a interpretação sistemática do diploma normativo questionado, em conjunto com o princípio da especialidade, malgrado a sustentação do contribuinte autuado, que merece endosso a acusação fiscal, sendo juridicamente correta a interpretação adotada, com aplicação do quanto disposto no art. 343, XIX do RICMS/97.

#### **VOTO (Vencido quanto à decadência e às infrações 2 e 3)**

Inicialmente, nos debruçaremos sobre a preliminar de mérito da decadência suscitada no Recurso Voluntário.

Com base no art. 150, §4º do CTN entende o recorrente ter expirado o direito de a Fazenda Pública lançar o imposto relativo aos fatos ocorridos entre 01/01/2007 e 19/12/2007, eis que a notificação da lavratura do lançamento de ofício ocorreu no dia 20/12/2012.

Em caráter não unânime, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela não aplicação da decadência nos moldes do art. 150, §4º do CTN, uma vez que, no momento em que foi proferida a decisão, o entendimento majoritário deste Conselho de Julgamento Fiscal se baseava no art. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, vigente à época dos fatos geradores, que transcrevia o art. 173, I do CTN, o qual estabelece como prazo decadencial 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em voto divergente, o julgador Tolstoi Seara Nolasco, quanto às infrações 01, 02 e 03, entendeu que, por serem situações onde os valores de débito e crédito são escriturados nos livros fiscais de apuração do ICMS, estes foram objeto de lançamento pelo contribuinte e estavam sujeitos à posterior homologação pelo Fisco, submetendo-se à regra do art. 150, §4 do CTN.

Em Incidente de Uniformização, a PGE, avançando na temática da decadência, passou a reconhecer a aplicação do art. 150, §4º do CTN em casos de comprovação de pagamento, em montante inferior, das operações declaradas. Vejamos:

#### **6. Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0**

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Em que pese louvar tal evolução de posicionamento por parte da PGE sobre a matéria da Decadência quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN em detrimento do art. 173, I do mesmo código, nos casos em que há comprovação do pagamento a menor, discordo desta linha limitada da aplicação do art. 150, uma vez que defendo o entendimento de que o pagamento, por si só do ICMS, não é o fator determinante da aplicação da referida norma.

Ademais, o reconhecimento da aplicação de tal entendimento somente a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08, em que pese o valoroso Parecer exarado pelo Procurador Evandro Kappes às fls. 893/898, não me parece aceitável, uma vez o art. 107-B, §5º do COTEB, desde o seu nascimento confrontava a Constituição Federal, ao passo que a aplicação do art. 150, §4º do CTN (lei complementar que regula nosso ordenamento jurídico tributário, responsável por disciplinar a matéria de prescrição e decadência, como determina a CF/88) já se encontrava descrita, válida e vigente.

Assim, é inequívoco que uma norma que já nasceu e vigorou em confronto com a Constituição, sendo que a SV 8 veio tão somente para ratificar o óbvio, o de que somente a Lei Complementar é competente para tratar de prescrição e decadência, acarreta a aplicação dos efeitos retroativos à sua imposição.

Ademais, desconsiderar o efeito reflexo disso às outras leis que não as expressamente previstas no verbete da Súmula são modulares indevidamente a inconstitucionalidade. Por tais razões, entendo que os períodos anteriores a Súmula Vinculante nº 08 devem ser alcançados pela decadência do art. 150, §4º do CTN.

Seguindo adiante, e nessa linha, ratificando mais uma vez a natureza homologatória do ICMS, imposto este de apuração mensal, condicionar a aplicação do art. 150, §4º do CTN ao pagamento a menor, é desconsiderar a própria natureza de tal tributo.

Este posicionamento foi brilhantemente abordado pelo i. Conselheiro Dr. Rodrigo Lauande Pimentel, momento em que aproveito para colacionar um trecho do voto por ele proferido quanto à decadência. Vejamos:

(...)

*Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extremamente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.*

*Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de prazo decadencial com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade. Desse modo, percebo que a natureza jurídica do lançamento tributário vem da lei, e não do comportamento do contribuinte.*

*No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.*

*Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.” (grifo nosso).*

Assim, no caso em apreço, a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 19/12/2007, das cinco infrações em epígrafe, de fato foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário de tais períodos, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Passemos a análise do Recurso de Ofício.

Por conta da redução do Auto de Infração (improcedência da infração 01 e procedência parcial da infração 04), a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

De início, informo que não merece qualquer reparo as reduções realizadas.

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

A autuação entendeu ser aplicável a redução de 30% (cláusula 2ª, III), uma vez que no rol dos produtos especificados no inciso II consta o produto “ureia”.

O produto objeto da autuação, conforme notas fiscais do demonstrativo apresentado pelo autuante, diz respeito a ureia pecuária (Ureia Pecuária Ensacada 25Kg e Ureia Pecuária a Granel), destinada a suplementação para alimentação animal, fato este atestado pelo Serviço de Fiscalização Agropecuária do Ministério da Agricultura (ofício junto a folha 190).

Deste modo, acertadamente, a Junta de Julgamento Fiscal, a partir de uma análise mais detalhada sobre o assunto e com base no Acórdão nº 0092-12/06, reconheceu como correta a redução em 60% praticada pelo recorrente, eis que o produto autuado se trata de ureia pecuária especificada no órgão de controle e registro do governo federal como “suplemento alimentar”, encaixando-se perfeitamente no inciso III da Cláusula I do Convênio ICMS 100/97.

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

A parcela reduzida da autuação diz respeito a confirmação, via diligência à ASTEC pelo órgão julgador de piso, de parte das alegações defensivas trazidas pelo contribuinte. Aproveito e colaciono parte do voto em que o julgador discorre sobre o trabalho diligencial realizado:

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

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

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

Neste passo, inconteste que as reduções realizadas estão em conformidade com a legislação estadual, tendo agido, acertadamente, a Junta de Julgamento Fiscal.



Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Passemos a apreciação das razões de mérito trazidas no Recurso Voluntário.

Quanto às infrações 02 e 03, que tratam de crédito indevido de materiais tidos pela fiscalização como de uso e consumo e a consequente cobrança de diferencial de alíquotas, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu pela total Procedência, nos termos da autuação.

Inicialmente, no pertinente as notas fiscais autuadas como sendo aquisição de itens para uso e consumo do estabelecimento, sendo estes devolvidos aos remetentes originais por meio das Notas Fiscais nºs 68297, 192845, 7410, 315844 e 70107.

As Notas Fiscais nºs 68297 e 192845 foram recebidas mediante troca em garantia e as operações vinculadas à saída encontram-se nas Notas Fiscais nºs 13806 e 13839, tributadas.

As Notas Fiscais nºs 7410, 315844 e 70107 são referentes a operações de locação/empréstimo, devolvidas mediante as Notas Fiscais nºs 7146, 14056 e 14077, também tributadas.

Conforme demonstrativo às fls. 66/68, resta patente que as notas são referentes a operações de devoluções em garantias e retorno de locação/empréstimo, não cabendo a tese da autuação de que se tratam de operações de aquisição de mercadorias de uso e consumo. Assim também se posicionou o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior em Parecer exarado (fl. 865).

Ato contínuo, quanto a discussão dos itens utilizados no processo produtivo da empresa considerados de uso e consumo, não merece prosperar a tese aventada na autuação.

Como restou demonstrado às fls. 705/708, os produtos utilizados pela recorrente ali elencados são claramente indispensáveis ao processo produtivo da empresa, devendo ser reconhecido o direito ao crédito tributário.

O art. 93, §1º do RICMS/97, em seu inciso I, é claro ao reconhecer o direito ao crédito dos produtos indispensáveis à industrialização, não sendo as alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ cumulativas, mas sim de uso alternado. É o que demonstra a conjunção disjuntiva ‘ou’ presente na alínea ‘b’. Vejamos:

*§ 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; e*

*II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito. (grifo nosso).*

Nesse diapasão, a interpretação que se pode extrair do texto apresentado é a de que, faz jus ao crédito as mercadorias adquiridas e os serviços tomados que estejam vinculados à industrialização, não precisando, obrigatoriamente, ser consumido no processo produtivo.

Tal entendimento vem sendo manifestado também em nosso ordenamento jurídico, eis que em julgado recente publicado no DJE em 24/04/2018, o STJ, RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), afirmou que:

*“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”.*

Nesta senda, entendo pela Improcedência das infrações 02 e 03.

No pertinente à infração 04, já citada no Recurso de Ofício, a parte remanescente foi objeto de discussão pelo recorrente.

De início, destaco que não coaduno meu entendimento com o do julgador de piso, mas sim com a divergência exarada pelo julgador Tolstói Seara Nolasco, uma vez que a diligência realizada demonstrou que: a) a Petrobrás remete água clarificada e desmineralizada para a FAFEN Energia em operações de remessa para industrialização, nas quais é suspensa da incidência do imposto, nos termos do art. 615 do RICMS/97; b) as mercadorias são industrializadas na FAFEN Energia e retornam à Petrobrás sob a forma de vapor; c) o Vapor 15 e Vapor 42 são recebidos da FAFEN Energia e utilizados no processo produtivo da Petrobrás, vez que a matéria-prima para a produção da amônia, da qual se origina a ureia, é resultado da adição de vapor (H<sub>2</sub>O) ao gás natural (CH<sub>4</sub>).

Assim, como bem expôs o i. julgador divergente: *a Petrobrás aplicou a regra contida no art. 617 do RICMS/97, que prevê nova hipótese de diferimento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, ocorresse a saída dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte. Em outros termos, o ICMS sobre a água clarificada e desmineralizada, devido pelo estabelecimento remetente, e sobre o Vapor 15 e Vapor 42, inclusive sobre o valor agregado, que em regra seria devido pelo estabelecimento de destino, é suspenso até o momento em que há a saída da ureia (produto acabado) nas etapas subsequentes.*

Tanto procede tal assertiva que a matéria foi objeto de Recurso de Ofício, tendo a Junta de Julgamento Fiscal referendado o trabalho da Assessoria Técnica deste CONSEF, que afirmou (vale a pena repisar):

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

Deste modo, resta demonstrada a Improcedência da infração 04.

A infração 05 trata de uso indevido de crédito referente a aquisição de material de uso e consumo entendido pelo contribuinte como sendo ativo fixo.

Os objetos autuados foram: *disjuntores, câmaras fotográficas, poltronas, joelhos, parafusos, válvulas, flanges, conexões, alicates luminárias, porcas, luvas, arruelas, cabos elétricos, união, redução, caixa de passagem, curvas, Tê, buchas, gaxetas, purgadores, rolamentos e vários outros materiais que guardam as mesmas características quanto a sua aplicação. São peças destinadas à reposição de diversos tipos de equipamentos e máquina e/ou estruturas já existentes na instalação industrial do autuado, fls. 105 a 143 deste PAF.*

De fato, compulsando a natureza das mercadorias aqui elencadas, denota-se que dizem respeito a peças para conserto e/ou manutenção, sem, contudo, alterar as características do bem ou prolongar sua vida útil.

Neste passo, as alegações da recorrente não merecem prosperar, uma vez que, como bem pontuou o i. procurador em seu Parecer (fl. 867) *“as partes e peças adquiridas, separadamente, para o fim de manutenção, reparo, conserto (não contabilizadas no Ativo Imobilizado) de máquinas ou equipamentos, não podem gerar crédito fiscal, por suas aquisições, por se tratarem de mercadorias que serão lançadas na contabilidade como Circulante ou diretamente como despesas operacionais, dissonante do conceito de ativo imobilizado.”.*

Infração 05 mantida.

Por fim, e por tudo quanto exposto, acolho a preliminar de decadência, excluindo os fatos geradores entre 01/01/2007 e 19/12/2007 e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo integralmente a infração 05.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à decadência e às infrações 2 e 3)**

Peço *venia* para divergir da i. Relatora no tocante à sua decisão de prover as razões recursais do sujeito passivo quanto à prejudicial de mérito de decadência e em relação às infrações 2 e 3 do lançamento de ofício.

Inerente à prejudicial de mérito de decadência, a nobre Conselheira concluiu que foram fulminados pela decadência os créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 19/12/2007, inerentes às cinco infrações, eis que a notificação da lavratura do lançamento de ofício ocorreu no dia 20/12/2012, consoante razões expostas em seu voto.

Conforme já consignado a Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS) passou a reconhecer a aplicação do art. 150, §4º do CTN em casos de comprovação de pagamento, em montante inferior, das operações declaradas. Contudo, só adotando a data da ocorrência do fato gerador para o reconhecimento da decadência quanto às operações ocorridas posteriormente a 12/06/2008, data da edição da Súmula Vinculante nº 08 pelo STF.

Saliente-se que a expressa revogação do art. 107-B, §5º do COTEB só ocorreu com a edição da Lei nº 13.199/14 e, por conseguinte, até esta data, a disciplina estadual remanesce válida, vigente e eficaz, não cabendo, em sede de processo administrativo fiscal, ser declarada sua inconstitucionalidade, mas, sim, cumprir o princípio da estrita legalidade que rege a atividade da Administração, não permitindo aos prepostos fiscais negar sua validade e se abster de constituir os créditos tributários.

Diante de tais considerações, me alinho à Decisão recorrida de que, quando da ciência do Auto de Infração, em 20/12/2012, não havia ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, nos termos do art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81.

No tocante à decisão da i. Relatora em concluir como Improcedentes as infrações 02 e 03 - que tratam de crédito indevido de materiais de uso e consumo e a consequente diferencial de alíquotas - sob o entendimento de que os produtos são indispensáveis ao processo produtivo da empresa, devendo ser reconhecido o direito ao crédito tributário, peço *venia* para discordar, eis que, conforme restou comprovado nos autos, tratam-se de: óleos lubrificantes, selos, inibidores de corrosões, bactericidas e desincrustantes, a exemplo de: barrilha, carbonato de sódio, cloro, fosfato trissódico, hidrato de hidrazina, utilizados no tratamento da água de refrigeração, na manutenção e preservação dos equipamentos industriais, logo, sem nenhuma relação intrínseca com a fabricação dos produtos amônia, ureia e ácido nítrico.

Portanto, nos termos previstos no art. 33, I da LC nº 87/96, somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º/01/2020 e, em consequência, também é devido o ICMS diferencial de alíquotas.

Por fim, quanto à alegação recursal, relativa às Notas Fiscais nºs: 7410, 315844 e 70107, de que se referem a operações de locação/empréstimo, devolvidas mediante as Notas Fiscais nºs 7146, 14056 e 14077; como também que as Notas Fiscais nºs 68297 e 192845 foram recebidas mediante troca em garantia, cujas saídas vinculadas foram tributadas através das nas Notas Fiscais nºs 13806 e 13839, observo que tais razões já foram objeto de análise na Decisão de piso, não tendo a recorrente trazido qualquer fato novo para a reforma. Assim, corroboro com o entendimento exarado na Decisão recorrida, eis que:

“... consta na Nota Fiscal 68297 de 15/02/2007, é Selo P 115 -B fl. 66 do PAF, e declara o contribuinte que esta

*mercadoria foi devolvida através da Nota Fiscal no 13806, fls. 471 do PAF, esta mercadoria é: 2 aparelhos de ar condicionado de 24000 BTUs, Split, da empresa Frigeral Climatização Ltda;*

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

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

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

Assim, diante de tais considerações, concluo pela subsistência destas infrações 2 e 3.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida quanto as infrações 2 e 3 e modificar apenas quanto à infração 4.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **117808.0006/12-2**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$742.517,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "f" e VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCIDO (quanto à decadência e às infrações 2 e 3) – Conselheiros (a): Laís de Carvalho Silva, Elde Santos Oliveira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

VOTO VENCEDOR (quanto à decadência e às infrações 2 e 3) – Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Rubens Bezerra Soares e Maria Auxiliadora Gomes Ruiz.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAUJO – VOTO VENCEDOR  
(Infrações 2 e 3)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS