

PROCESSO - A. I. Nº 206854.0002/21-6
RECORRENTE - BASF S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0016-03/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/10/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0241-12/22-VD

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. MERCADORIA UTILIZADA COMO CATALISADOR NO PROCESSO FABRIL. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Tratam de anéis sólidos de óxido que se incorporam e se encaixam aos reatores acelerando a velocidade das reações químicas no processo produtivo, logo, jamais poderiam ser classificados como ativo imobilizado, por não ser um bem destinado à manutenção das atividades da empresa, característica do ativo imobilizado. A Resolução nº 179/11, não barca os catalisadores com o benefício do diferimento do lançamento e do pagamento do imposto, específico aos bens destinados ao ativo imobilizado. Razões recursais incapazes à reforma do Acórdão da JJF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 3ª JJF - Acórdão JJF nº 0016-03/22-VD – que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o débito de R\$ 15.531.792,96, inerente aos meses de abril e maio de 2017, junho de 2018 e julho de 2019, em decorrência da seguinte acusação:

“Infração 01- 012.002.001

Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento.

O contribuinte importou o insumo catalisador, NCM 38151900, sem pagamento do imposto, classificando, indevidamente, o mesmo como ativo imobilizado, CFOP 3.551, para poder usufruir do diferimento do pagamento do ICMS em razão do Programa Desenvolve do qual é beneficiário.

Lembrando que catalisador está elencado no Art. 309, I, “b” do RICMS-BA vigente, como um dos insumos (matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem) que as indústrias podem se creditar.

Pela sua natureza e função (acelerar a velocidade das reações químicas no processo produtivo), jamais poderia ser classificado como ativo imobilizado, pois o catalisador não é um bem destinado à manutenção das atividades da empresa, conforme preceitua o Art. 179, IV da Lei 6.404/76, e sim integrante diretamente no processo de fabricação do produto final.

Além dos dispositivos infringidos, citados abaixo, também infringiu o Art. 1º, inciso I, alínea “a” da Resolução nº 179/11 combinado com o Art. 14 do Regulamento do Desenvolve aprovado pelo Dec. 8.205/02.”

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes razões:

VOTO

Inicialmente, cabe ser enfrentada a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante, sob o argumento de que fora violado o art. 142 do CTN, aduzindo que esta imposição não foi atendida, vez que a fiscalização não averiguou a ocorrência do fato concreto, consoante termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-a e quantificando-a de forma correta, pelo fato de que os Autuantes consideraram que os catalisadores importados não seriam um bem destinado à manutenção das atividades da empresa, conforme

preceitua o art. 179, IV da Lei 6.404/76, e sim, integrante diretamente no processo de fabricação do produto final.

Depois de examinar os elementos que emergem do contraditório em relação aos catalisadores importados pelo Defendente, constato que não deve prosperar a alegação da Defesa, ao apresentar seu entendimento de que não poderia ser lavrada a autuação sem analisar minuciosamente: (i) a natureza técnica dos catalisadores em questão e (ii) a função e utilização dos catalisadores no processo produtivo.

Primeiro porque, como bem esclarece o Autuado, o catalisador NCM 38151900, objeto da autuação, é utilizado como parte fundamental dos reatores necessários à produção do ácido acrílico, sem serem consumidos no processo ou incorporados ao produto final. Explicou ainda o Defendente em seu Laudo Técnico, fl. 49, que os tubos dos reatores são preenchidos com catalisador na forma de grânulos, e por eles passam no estado gasoso as principais matérias primas para o processo: propeno e ar atmosférico.

Segundo porque a designação do material como catalisador independe de suas características organolépticas, se sólido, líquido ou gasoso, se autua na tubulação do fluxo produtivo, ou no interior, ou acoplado ao reator, o que importa é a sua atuação como modificador (acelerador) da velocidade da reação química em que se dá a catálise, não reagindo e nem integrando o produto final, perdendo ao longo do tempo a sua capacidade de atuar, quando deve ser recomposto ou substituído.

Assim, entendo que no presente caso como o próprio autuado, apesar de pontuar incisivamente as características específicas do catalisador em questão, reconheceu claramente que o produto importado e utilizado em seu processo produtivo se trata de um catalisador.

Esse, sem dúvida, é o ponto central da questão. Eis que, em sendo um catalisador, não há que se falar em particularidade de sua autuação e convertê-lo em bem do ativo imobilizado. Pois é indubioso, que por ser sólido e atuar acoplado ao reator, não desnatura a sua função de catálise na reação química do processo fabril do Autuado. O fato de a degeneração do catalisador exigir a sua reposição de dois a quatro anos, também não macula a sua função.

Assim, nos termos expendidos, não vislumbro qualquer dificuldade para a percepção de que independente da peculiaridade do processo produtivo do Impugnante, o produto importado, objeto da autuação, é de fato um catalisador, e como tal, deve ser tratado na forma preconizada pela legislação de regência.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, ante à desnecessidade de maiores averiguações para a imputação da irregularidade apurada.

Quanto às demais questões de ordem formal, consigno que o lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e a multa apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, se referindo de forma clara com relação aos elementos que compõem o levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação de regência, precípuamente os incisos constantes no art. 18 do RPAF-BA/99, que pudessem inquinar de nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência ou perícia, fica indeferido o pedido, com base na alínea “a”, do inciso I, e nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147 do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao Autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos cálculos contidos nos demonstrativos elaborados pelo Autuante e nem a compreensão dos fatos dependem de conhecimentos especiais de técnicos, por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS, devido pelas importações tributadas, realizadas pelo estabelecimento nos meses de abril e maio de 2017, junho de 2018 e julho de 2019, consoante Demonstrativo acostado às fls. 22 e 23 e CD à fl. 34.

A autuação decorreu da constatação, em ação fiscal, de que o Autuado importou o catalisador NCM 38151900, sem o pagamento do imposto, tendo em vista o que preconiza a alínea “b”, do inciso I, do art. 309 do RICMS-BA/12, in verbis:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos;

[...]

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;”

O Impugnante, em sede de Defesa, sustentou que a autuação deve ser anulada, por considerar que os catalisadores importados possuem natureza de ativo imobilizado, integrando-se aos reatores nos quais é produzido o ácido acrílico. Aduziu os seguintes argumentos:

- Os catalisadores importados são bens inseridos em reatores que promovem a aceleração das reações químicas em primeiro e segundo estágio. Não se trata de substância, mas de um bem sólido;

- Os catalisadores em análise não são consumidos e nem se incorporam no produto final. Ora, os catalisadores são bens sólidos, enquanto o ácido acrílico é uma substância líquida;

- A eficiência com a qual o catalisador cumpre esse papel é denominada atividade catalítica. Ao longo da vida útil do catalisador esta atividade diminui, o que leva à necessidade de em um dado momento trocar o catalisador existente por um novo, mais ativo. Sendo assim, ultrapassada a vida útil dos catalisadores em análise (de 02 a 04 anos);

- Com o término das reações químicas, estará produzido o ácido acrílico, que será retirado dos reatores para posterior comercialização e/ou aplicação em outros produtos. Os catalisadores continuam equipados nos reatores prontos para serem utilizados novamente. Não há troca ou reposição desses catalisadores, que possuem vida útil própria, diferentemente do que ocorre com as substâncias químicas necessárias para produção do ácido acrílico, que a cada produção deverão necessariamente serem repostas, por terem sido consumidas. Os catalisadores não podem ser considerados insumos, pois não são consumidos no processo produtivo do ácido acrílico. Prova disso, é que após o prazo médio de sua duração, são encaminhados para empresas que promovem o seu descarte. Os catalisadores não integram o ácido acrílico, e por isso, não são considerados insumo;

- O nome do produto (“catalisador”), não pode se sobrepor à sua própria natureza e função em seu processo industrial. Este entendimento é corroborado pelo Parecer Normativo PROFI nº 01/81, que dispõe: “a identidade física de determinado bem nem sempre é bastante que se conclua por uma inclusão, entre os produtos intermediários ou entre os bens de produção ou instrumentais. É a afetação do bem, em razão de sua participação e utilização no processo industrial de um determinado produto, geralmente evidenciada na correta contabilização, que nos dará elementos para sabermos se sua aquisição gera crédito fiscal, ou não”;

- Os catalisadores são considerados bens pertencentes ao ativo imobilizado, nos termos do art. 179, IV da Lei nº 6.404/1976, e do disposto no Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado (“CPC 27”), considerando que: (i) são bens utilizados no processo industrial e que (ii) não são consumidos a cada produção de ácido acrílico; (iii) possuem vida útil superior a 1 (um) ano. Os catalisadores importados, por pertencerem ao ativo imobilizado, estão sujeitos às regras de depreciação previstas no art. 183, § 2º da Lei nº 6.404/1976.

Em suma, o que se depreende de todo o liame argumentativo articulado pelo Defendente, é que o produto importado, objeto da autuação, exerce em seu processo produtivo para a obtenção do ácido acrílico, integralmente, todas as funcionalidades de um catalisador. Entretanto, apresenta o entendimento, de que por ser sólido, atuar internamente na tubulação do reator e ter vida útil superior a 1 ano, deve ser considerado como bem que integra seu ativo imobilizado.

Em que pese que o entendimento do Defendente possa ter guarida na seara e no direito societário - Lei nº 6.404/76, o produto Catalisador, objeto da autuação, no âmbito da legislação tributária do ICMS, tem tratamento específico e previsto expressamente, de acordo com a participação nos processos industriais para apuração do imposto devido, precipuamente na constituição de crédito fiscal do estabelecimento industrial, para compensação com o tributo devido nas operações subsequentes.

Assim, dúvida não há de que sendo o produto autuado Catalisador, independentemente de ser considerado ou não como insumo ou produto intermediário, as empresas industriais podem se creditar do imposto nas aquisições de Catalisador, como expressamente estatui o citado art. 309 do RICMS-BA/12. Logo, para a legislação do ICMS, independentemente de sua peculiaridade, o Catalisador não pode ser classificado como bem do ativo imobilizado.

Nesses termos, ante à funcionalidade do produto Catalisador, que atua como acelerador de reação química, como já explicitado, não é bem integrante do ativo imobilizado, e por consequência, não pode o Impugnante, ao realizar importação do Catalisador NCM 38151900, deixar de efetuar o pagamento do imposto nas importações, sob o manto do deferimento do lançamento e do pagamento de ICMS, previsto na alínea “a”, do inciso I, do art. 1º da Resolução nº 179/2011, da qual o Autuado é beneficiário, por não se tratar de bem do ativo imobilizado, e sim de participante efetivo no processo fabril.

Ademais, esse tem sido o entendimento assente quando o tema é catalisador, nas decisões exaradas pela 2ª

Instância do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0442-12/17, CJF Nº 0436-12/17, CJF Nº 0356-12/18 e CJF Nº 0346-11/19.

Concluo pelo acerto da ação fiscal e subsistência da atuação.

[...]

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

No Recurso Voluntário, de fls. 300 a 346 dos autos, a recorrente, através de seus advogados habilitados, após citar as atividades desempenhadas e retratar a planta industrial de Camaçari de ácido acrílico, como também informar que é beneficiária do Programa DESENVOLVE, através da Resolução nº 179/2011, dentre os quais *diferimento do lançamento e pagamento do ICMS devido na importação de ativo fixo*, passa a tecer considerações sobre a produção do ácido acrílico, na qual os catalisadores, bens acoplados aos reatores, possuem a finalidade de otimizar o funcionamento e desenvolvimento, sendo indispensáveis à produção do ácido acrílico, cujos catalisadores não são consumidos no processo produtivo e não são incorporados ao produto final, tratando-se de bens integrados aos reatores, logo, ativo imobilizado.

Salienta que, no período fiscalizado (04/2017 a 07/2019), promoveu a importação de catalisadores, classificados no NCM 38151900, sem comprovação do recolhimento de ICMS, os quais têm durabilidade média de 2 a 4 anos, conforme laudo técnico às fls. 210 a 214 dos autos, e não se consomem no processo ou se integram ao produto final, sendo contabilizados e incorporados ao ativo imobilizado, já que acoplados aos reatores que produzem o ácido acrílico, não se configurando como substância consumível; muito pelo contrário, são bens constituídos na forma de diversos anéis sólidos de óxidos (que se incorporam e se encaixam aos reatores e nele permanecem durante a vida útil), funcionando após as mais diversas e contínuas produções. Assim, por se tratar de bem destinado ao ativo imobilizado, houve o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS na importação dos catalisadores importados, nos termos em que estabelece o art. 1º, “a” da Resolução nº 179/2011.

Aduz que, para que existisse dúvida quanto à caracterização dos catalisadores como bens destinados ao ativo imobilizado, o laudo técnico apresentado certifica que na primeira etapa da produção do ácido acrílico o catalisador tem uma vida útil de cerca de 4 anos e na segunda etapa tem uma vida útil de 2 anos.

Porém, a autuação se fundamenta em suposta impossibilidade de aplicação da regra prevista no art. 2º do Decreto nº 8.205/2002 (Programa Desenvolve) que lhe assegura o diferimento no lançamento e pagamento do ICMS incidente sobre equipamentos para o seu ativo imobilizado, sob o argumento de que os catalisadores estariam classificados como “insumos”, a teor do disposto no art. 309, I, “b” do RICMS-BA.

Já a JJF, em síntese, apesar de afirmar que os catalisadores importados possam ser contabilizados no ativo imobilizado, consoante o disposto na Lei nº 6.404/76, o produto catalisador teria tratamento específico na legislação tributária, devendo ser enquadrado como insumo por força, exclusivamente, de sua função de acelerar as reações químicas.

Em seguida, arguiu a nulidade do Auto de Infração em razão da ausência de trabalho investigativo pelos autuantes, ao deixar de analisar detalhadamente a natureza dos catalisadores e a sua aplicabilidade na cadeia produtiva da recorrente, em nítida afronta ao art. 142 do CTN que impõe o dever de averiguar a ocorrência do fato concreto aos termos previstos na norma geral e abstrata, já que, no entendimento da autuação, perpetrada pelo Acórdão recorrido, os catalisadores importados, independentemente de suas peculiaridades, seriam de fato catalisadores e, portanto, não seriam *um bem destinado à manutenção das atividades da empresa, conforme preceitua o art. 179, IV da Lei 6.404/76, e sim, integrante diretamente no processo de fabricação do produto final*. E pior: a autuação está fundamentada em dispositivo inaplicável ao caso (art. 309, I, “b” do RICMS-BA), que trata da possibilidade de creditamento do ICMS na aquisição de insumos.

A recorrente sustenta que, ao contrário do entendimento do Acórdão recorrido, seria imprescindível a verificação da natureza e a correta utilização dos mencionados catalisadores no

processo produtivo, para que, assim, pudesse ser constatado que os catalisadores em questão somente poderiam ser enquadrados no ativo imobilizado, pois preenchem todos os requisitos para tanto, eis que a identidade física ou o nome que se dê a um bem (no caso, os catalisadores) não são fatores determinantes para a conclusão de que teriam a natureza de insumo, sendo relevante a natureza, participação e utilização deste bem que denotam a sua correta classificação, visto que as características e a forma de atuação do catalisador são de suma relevância para a sua classificação, inclusive, antes da lavratura do Auto de Infração, pois, como visto, os catalisadores importados são utilizados como parte fundamental dos reatores necessários à produção do ácido acrílico, sem serem consumidos no processo ou incorporados ao produto final.

Diz que, independentemente de ter colaborado com a aceleração do procedimento químico, não havendo o consumo ou a incorporação dos catalisadores no produto final, serem imprescindíveis à produção do ácido acrílico e terem durabilidade superior a 1 ano, é certo que não há que se falar em insumo, mas em bem pertencente ao ativo imobilizado, como previsto no art. 179, IV da Lei nº 6.404/76 e no Pronunciamento Técnico nº 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC 27”), reconhecendo que ativo imobilizado é o item tangível que **(a)** é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços; e **(b)** se espera utilizar por mais de um período, do que invoca Parecer PROFI nº 01/81 no sentido de que: “... É a afetação do bem, em razão de sua participação e utilização no processo industrial de um determinado produto, geralmente evidenciada na correta contabilização, que nos dará elementos para sabermos se sua aquisição gera crédito fiscal, ou não”.

Por este motivo, a recorrente entende que a autuação padece de nulidade, qual seja, a ausência de verificação detalhada e minuciosa do fato concreto, pois a própria análise detalhada e técnica do objeto da autuação conduz à inaplicabilidade do art. 309, I, “b” do RICMS-BA ao presente caso.

Em outra vertente, a recorrente passa a sustentar ser a exigência fiscal improcedente, onde esclarece que no processo de produção do ácido acrílico, uma das suas principais etapas é a síntese, onde o propeno é convertido em ácido acrílico em dois reatores catalíticos, isto é, equipamentos onde ocorrem reações químicas que são proporcionadas pelos catalisadores, integrados aos mencionados reatores.

Afirma que a seletividade desta reação é alcançada apenas na presença de catalisador. Na sua ausência, haveria a oxidação total do propeno resultando em água e CO₂. Como visto, os catalisadores são imprescindíveis para a produção do ácido acrílico. Isto, porque os catalisadores aceleram as reações químicas e garantem altas taxas de conversão ao se integrarem aos reatores, mas sem serem consumidos no processo ou incorporados ao produto final.

Diz que a eficiência com a qual o catalisador cumpre esse papel é denominada atividade catalítica. Ao longo da vida útil do catalisador (2 a 4 anos), esta atividade diminui, o que leva à necessidade de em um dado momento trocar o catalisador existente por um novo, mais ativo. Sendo assim, ultrapassada a vida útil dos catalisadores em análise, a recorrente promove o seu descarte, mediante venda destes bens como sucata, não podendo ser considerados insumos. Logo, não há consumo dos catalisadores no processo produtivo, mas sua depreciação, até o término de sua vida útil, quando trocados e acoplados novos aos reatores durante uma grande parada de manutenção da unidade.

Assim, segundo a recorrente, a classificação dos catalisadores em análise como bem pertencente ao ativo imobilizado guarda respaldo, inclusive, nas normas contábeis aplicáveis ao caso, pois os bens importados para compor o ativo imobilizado, tal como os catalisadores em questão, são aqueles: utilizados para a consecução da atividade-fim e que possuem vida útil superior a 1 ano (CPC 27), já que, independentemente de sua função de acelerar as reações químicas, a verdade é que os catalisadores em discussão têm peculiaridades que conduzem, inexoravelmente, à sua classificação como ativo imobilizado.

Ressalta que o próprio art. 268, IX, “b” do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA) reconhece que se enquadra no conceito de ativo imobilizado a mercadoria utilizada na atividade produtiva do

estabelecimento.

Sendo assim, em linha com o que prevê o RICMS/BA, está incorreto o entendimento da fiscalização quando afirma que os catalisadores em análise *jamais poderiam ser classificados como ativo imobilizado*, pois não seriam *um bem destinado à manutenção das atividades da empresa (...)* e sim *integrante diretamente no processo de fabricação do produto final*.

Cita entendimento da SEFAZ/SP, através da Decisão Normativa CAT nº 02/2006 (fls. 261/263), pela qual considera ativo imobilizado desde que satisfeitas as seguintes condições: **(i)** não for destinado à realização, ou seja, não for destinado “à transformação direta em meios de pagamento”; **(ii)** seja utilizado “na consecução das atividades-fim” da empresa; **(iii)** seja, como regra, efetivamente utilizado nas atividades fins da empresa por prazo superior a 12 (doze) meses; e **(iv)** “haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência de sua utilização”. Assim, afirma que todos esses requisitos estão devidamente preenchidos.

Cita jurisprudência do CONSEF relativa ao ativo imobilizado, do que entende que todos os fundamentos para a classificação dos catalisadores como ativo imobilizado são corroborados pela jurisprudência, como também que os precedentes mencionados pelo Acórdão recorrido não possuem qualquer semelhança ao presente caso, não podendo ser aplicados por analogia.

A recorrente, ainda, aduz que, simplesmente, ao desconsiderar o disposto na Lei nº 6.404/76, por entender que deveria ser aplicado ao caso exclusivamente o disposto no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/12), o Acórdão, além de não ter se atentado às peculiaridades do catalisador importado pela recorrente, violou expressamente o princípio da legalidade e a hierarquia das normas, previstos nos arts. 5º, inc. II, 59 e 150, inc. I da CF/88 e arts. 97, 99 e 110 do CTN.

Alega, também, que os catalisadores (NCM 38151900) não podem ser considerados insumos, visto que o entendimento consolidado do STJ dispõe que insumo é o produto que seja essencial ao exercício da atividade produtiva (*REsp 1844316/DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves; AgInt no AREsp 424.110/PA, Rel. Min. Sérgio Kukina, entre outros*), como também, além do requisito da essencialidade do produto para fins de classificação como insumo, é exigido pela jurisprudência, inclusive do CONSEF, que faça parte da composição do produto final, ou seja, que o produto (insumo) necessariamente deverá ser consumido ou incorporado ao produto final, sendo indispensável à sua composição, ou seja, no processo produtivo, são consideradas insumo todas as substâncias que entram na composição do produto final, podendo ser divididas em espécies como: matérias-primas e materiais intermediários.

Portanto, ao contrário do entendimento do Acórdão recorrido, não são todos os catalisadores que se enquadram no conceito de insumo. Isso, porque, para que seja considerado como insumo os bens e produtos devem preencher os requisitos indicados acima, quais sejam: integrar o produto final, seja como matéria prima ou materiais intermediários, o que não ocorre com os catalisadores em análise.

Até porque, a título de exemplo, os catalisadores líquidos convencionais (como, por exemplo, o catalisador objeto da NCM 38151210), são efetivamente consumidos no processo industrial. Contudo, como visto, não é o que ocorre com os catalisadores específicos do presente caso, razão pela qual a recorrente entende que o art. 309, I, “b” do RICMS-BA é inaplicável na questão sob exame.

A recorrente destaca que a fruição do benefício vinculado ao deferimento no lançamento e recolhimento do crédito tributário de ICMS, nos termos do art. 1º, I, “a” da Resolução nº 179/2011, não acarretou prejuízo ao Estado da Bahia, pois, ainda que, por uma ficção, se considerasse que os catalisadores importados pudessem se tratar de insumos, haveria o direito ao crédito de ICMS, decorrente da aquisição dos bens em análise, com fundamento no princípio da não-cumulatividade, bem como nos termos do disposto no art. 20 da LC nº 87/96 e do art. 309, I, “b” do RICMS-BA.

Alega, ainda, excesso da penalidade, exatamente por ter a recorrente observado o quanto disposto na legislação, com imposição de multa exorbitante, aplicada sobre valores irreais, o que representa violação aos mais elementares princípios que devem reger a Administração na sua conduta frente ao sujeito passivo, quais sejam, os princípios da proteção da confiança, da lealdade, da boa-fé, da não surpresa e da segurança jurídica, sendo evidente o caráter confiscatório, devendo, no mínimo, serem reduzidas.

Ao final, requer a realização de diligência ou perícia fiscal para a comprovação da natureza jurídica dos catalisadores, como bens destinados ao ativo imobilizado.

Diante de tais considerações, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade do Auto de Infração por violação ao artigo 142 do CTN e, caso não atendido, seja cancelado o Auto de Infração. Subsidiariamente, requer o reconhecimento do excesso na constituição do crédito tributário em razão da confiscatoriedade da multa em razão da desproporcionalidade entre a suposta conduta da recorrente e o elevado grau da pena aplicada, nos termos das razões expostas acima.

Por fim, protesta pela sustentação oral, requerendo seja previamente intimada tanto por meio de seu estabelecimento matriz, localizado na Avenida das Nações Unidas, 14.171, andares 10 ao 12 e 14 ao 17, Torre C, Crystal Tower, Condomínio Rochaverá, CEP: 04794-000, bem como por meio de seus advogados, Srs. Marco Antônio Gomes Behrndt e Priscila Maria Monteiro Coelho, inscritos na OAB/SP sob os nºs 173.362 e 257.099, com escritório na Rua José Gonçalves de Oliveira, nº 116, 5º andar, Itaim Bibi, São Paulo, SP, Brasil, 01453-050.

Registrado, a presença em videoconferência, o Sr. Rodrigo César de Oliveira Marinho – OAB/SP nº 233.248, no qual exerceu o seu direito de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, exarada pela 3ª JJF através do Acórdão JJF nº 0016-03/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir do estabelecimento autuado, Inscrição Estadual nº 01.747.650, o valor de R\$ 15.531.792,96, sob a acusação de falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações de insumo catalisador, NCM 38151900, classificado, indevidamente, como ativo imobilizado, CFOP 3551, usufruindo do diferimento do pagamento do imposto em razão do Programa DESENVOLVE (Resolução nº 179/11), nos meses de abril e maio de 2017, junho de 2018 e julho de 2019, conforme demonstrativo às fls. 22/23 dos autos.

O núcleo da tese recursal é de que os catalisadores importados são ativos imobilizados, eis que são anéis sólidos de óxidos que se incorporam e se encaixam aos reatores e nele permanecem durante a vida útil de 2 a 4 anos, funcionando após as mais diversas e contínuas produções. Assim, por se tratar de ativo imobilizado, usufruiu do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS na importação, nos termos em que estabelece o art. 1º, “a” da Resolução nº 179/2011.

A própria recorrente informa que no processo de produção do ácido acrílico, uma das principais etapas é onde o propeno é convertido em ácido acrílico em **dois reatores catalíticos** (equipamentos verticais com uma grande quantidade de tubos, os quais são preenchidos com catalisador na forma de grânulos e, por eles, passam no estado gasoso as principais matérias-primas para o processo: propeno e ar atmosférico) onde ocorrem reações químicas que são proporcionadas pelos **catalisadores acoplados aos reatores**.

Assim o deslinde da lide restringe-se à classificação dos catalisadores importados. Se insumo produtivo, compreendidos como material secundário, cabe razão ao fisco. Caso ativo imobilizado, ao contribuinte.

Inicialmente, se intitula como catalisador a substância capaz de acelerar uma reação química sem sofrer alteração, ou seja, sem ser consumido durante a reação. Em consequência, catalisador não se enquadra como matéria-prima e nem material secundário, mas, também não implica, necessariamente, classifica-lo como ativo imobilizado.

Conforme alegado pela recorrente, o Pronunciamento Técnico nº 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 27) reconhece como ativo imobilizado o item tangível que: **(a)** é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e **(b)** se espera utilizar por mais de um período.

Nos termos do art. 179, IV da Lei nº 6.404/76, ativo imobilizado são os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Contudo, outros critérios existem para que possam auxiliar no reconhecimento de um ativo imobilizado, a exemplo do previsto no art. 313, § 1º, I do Regulamento do Imposto de Renda, que elenca dois aspectos, a saber: **i)** o bem adquirido precisa ter um valor unitário superior à R\$ 1.200,00 e prazo de vida útil deste bem precisa ser superior a um ano.

No caso, da análise dos documentos fiscais (fls. 143/162), observa-se que se tratam de catalisadores em valores unitários inferiores aos bens que possam ser classificados como ativo imobilizado, segundo as regras do Regulamento do Imposto de Renda, a exemplo de: R\$ 739,17; R\$ 458,78; R\$ 90,97; 81,59 e R\$ 58,11, ou seja, numa média aritmética de R\$ 398,64, o que já denota não se tratar de ativo imobilizado.

Por sua vez, na situação sob análise, ativo imobilizado seriam os reatores, descritos pelo sujeito passivo como equipamentos verticais com uma grande quantidade de tubos, nos quais são preenchidos com catalisadores na forma de grânulos e, por eles, passam no estado gasoso as principais matérias-primas para o processo: propeno e ar atmosférico.

Já catalisadores, sempre classificados como insumos pelas indústrias, inclusive para efeito de utilização de crédito fiscal, como a própria denominação já diz, tratam de anéis sólidos de óxidos (foto às fls. 322 dos autos) que se incorporam e se encaixam aos reatores **acelerando a velocidade das reações químicas no processo produtivo**, logo, jamais poderiam ser classificados como ativo imobilizado, por não ser um bem destinado à manutenção das atividades da empresa, característica intrínseca ao ativo imobilizado, nos termos do art. 179, IV da Lei nº 6.404/76, mas, sim, especificamente como *catalisador* por interagir, acelerar e integrar diretamente no processo de fabricação do produto final.

Diante de tais considerações, rejeito a arguição de nulidade do Auto de Infração em razão da ausência de trabalho investigativo pelos autuantes, ao deixar de analisar detalhadamente a natureza dos catalisadores e a sua aplicabilidade na cadeia produtiva da recorrente, pois, como já dito, não há hipótese de catalisadores se classificarem como ativo imobilizado, diante de sua própria essência e objeto.

Também, em consequência, nego o pedido para realização de diligência para a comprovação dos catalisadores como bens destinados ao ativo imobilizado, assim como vislumbro prejudicados os parâmetros jurisprudenciais trazidos pela recorrente, relativos ao ativo imobilizado, além da suposta violação ao princípio da legalidade à hierarquia das normas não se aplicar ao caso concreto.

Ainda, faz necessária uma exegese a respeito do vocábulo “insumo”, pois, economicamente, reflete cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.). Neste sentido, tanto ativo imobilizado, quanto catalisadores, são considerados insumos, em seu escopo *lato sensu*.

Acerca da alegação recursal de ausência de prejuízo ao erário, verifica-se que a pretensão da

recorrente de importar o insumo catalisador e classificá-lo como ativo imobilizado foi de usufruir do diferimento do pagamento do ICMS decorrente do benefício previsto no Programa DESENVOLVE, ínsito na Resolução nº 179/11. Assim deixou de recolher ao erário estadual quantia de ICMS sobre importação e, em consequência, de se creditar do mesmo valor recolhido.

Assim procedendo, ou seja, ao não recolher o ICMS na importação e não utilizar o crédito de catalisador, aumentou o saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE (SDPI = SAM – DNVP + CNVP), inflando o aludido benefício fiscal, além de se eximir do desembolso financeiro de recolher o ICMS importação.

Diante de tais observações, é óbvio que ocorreu prejuízo aos cofres estaduais, eis que:

1º) o crédito fiscal superveniente é condicionado ao efetivo recolhimento do imposto, ensejando capital de giro à Fazenda Estadual;

2º) tal crédito fiscal na importação dos catalisadores reduziria a parcela do ICMS incentivado a ser dilatado pelo Programa DESENVOLVE.

Por fim, quanto ao pleito para redução da penalidade e da alegação do caráter confiscatório da multa, há de ressaltar que, nos termos do art. 125, III do COTEB, falece competência ao CONSEF a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, o que nos impossibilita a análise, tendo em vista a previsão expressa em lei da aplicação de tal penalidade.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

VOTO EM SEPARADO

Senhores Conselheiros,

É muito raro que situações como a dos autos, a envolver expertise de outras áreas do conhecimento (que não o Direito), possam ter alguma contribuição útil deste advogado, para além do que se encontra delineado em normas jurídicas (inclusive, em precedentes), e em descrições técnicas acessíveis a uma pessoa de conhecimento mediano. Estes são os aspectos aos quais tentarei me ater, tendo em mira a busca pela coerência e consistência dos entendimentos manifestados neste Conselho.

Chamou-me a atenção que o Contribuinte requer **perícia fiscal**, para definir a classificação fiscal de um bem nas seguintes circunstâncias: **a)** classificado sob a NCM 3815.19.00 (catalisador em suporte, produto da indústria química ou conexa, tendo por substância ativa outra que não o níquel ou metal precioso); **b)** indicado nos escritos fiscais e aduaneiros como “catalisador” (portanto, um insumo à atividade industrial que pratica - art. 309, inciso I, alínea “b”, do RICMS-BA/12); **c)** adquirido em operação classificada sob o CFOP nº 3.551 (“compra de bem para o ativo imobilizado”), dando-lhe tratamento de bem do “ativo imobilizado”, o que implicou a omissão do ICMS-importação tendo em mira o benefício que titula (no âmbito do Programa DESENVOLVE).

Então, o caso em análise, para além de conhecimentos contábeis, ou de engenharia química, de materiais, ou de produção, por exemplo, passa pelo exame de questões de Direito Processual Administrativo Tributário, a fim de averiguar se é oportuna a perícia: **a)** aferir se os autos contêm elementos suficientes para a classificação fiscal da mercadoria, e se dependem de conhecimentos técnicos que não se encontram presentes nos autos ou não são aferíveis pelo membros do Conselho; **b)** definir, se, a partir desses elementos, há meios normativos de definir qual a melhor classificação a ser empregada, mormente se houver precedentes ou outras normas postas capazes de contribuir para essa definição; e, enfim, **c)** em não havendo meios normativos definitivos, interpretar e integrar as normas segundo as classificações vigentes, de modo o mais correto e justo, definindo as consequências justistributárias decorrentes de uma eventual discrepância entre a classificação e o tratamento tributário correto, em cotejo com a classificação e tratamento empregados pelo Sujeito Passivo.

Adianto-me para afirmar: **acompanho a conclusão a que chegou o órgão julgador de primeiro**

grau, que reflete a conclusão a que chegaram os Autuantes, porém sob fundamentos diversos.

Ou seja, rejeito as preliminares, e concluo que os “anéis de ligas metálicas” em exame são “catalisadores”. Porém, a despeito de serem “insumos” do processo industrial da Recorrente (art. 309, inciso I, alínea “b”, do RICMS-BA/12) para fins de aproveitamento de **crédito fiscal de ICMS**, são também “partes ou peças de reposição” dos “reatores”, que devem ser avaliadas em conjunto (não são aplicadas individualmente), e **há razoável dúvida sobre se deveriam merecer, na importação, tratamento diverso ao despido com os “reatores”**. Ainda assim, **diante do texto da Resolução nº 179/2011, os bens importados não estão, em nossa opinião, sujeitos ao diferimento do ICMS-importação**.

1 Os “anéis de liga metálica” importados pela Recorrente são corretamente caracterizados como “catalisadores”, no processo industrial de síntese do “ácido acrílico”. Desnecessária perícia fiscal para obter tal convicção

Primeiro, é preciso pontuar: há nos autos elementos suficientes para essa conclusão, embora para chegarmos a tal conclusão é essencial revolver-se o mérito.

A despeito de não encontrarmos precedente dentre os julgados do CONSEF, cremos que outros julgados e outros elementos, presentes nos autos e no repertório de decisões do Conselho podem contribuir com a solução da lide. Senão, vejamos.

O contribuinte não nega que adquire as mercadorias como “catalisadores”. Não há controvérsia quanto a isso. Vamos a um exemplo.

Na nota fiscal nº 4101 (DANFE de fl. 143), em que são referidos, dentre vários, o item “**Catalyst D11-80 Rings 7x3x4mm 115KG**” (Código de Produto 57980793).

Na Declaração de Importação nº 17/0638290-3 (fls. 163-v. a 165), a descrição desse item aparece assim (fl. 164-v.): “*Catalisadores para serem utilizados durante a troca do catalisador do reator que ocorrerá em abril.2017 [...] Composição qualitativa: mistura de óxidos metálicos. Aplicação uso ou emprego: para utilização em reatores. Função: o ácido acrílico é produzido através de uma oxidação em duas etapas do propileno, ambas reações de oxidação ocorrem num reator contínuo na superfície desse catalisador heterogêneo*”.

Para uma pessoa leiga, é comum compreender um “catalisador” (conceito químico) como uma substância química disforme, em fase líquida ou gasosa, que é introduzida em um ambiente controlado na presença de outras substâncias, a fim de propiciar que certas transformações químicas ocorram, ou ocorram com maior velocidade - mas sem participar do resultado final da substância produzida.

Ou seja, catalisador não é matéria-prima (que integra o produto), nem material intermediário (que se desgasta fisicamente, sem integrar o produto), nem secundário (que se acopla ao produto, embora dele não seja parte essencial). Contudo, catalisador é um insumo, integra com essencialidade o processo produtivo (ou empresarial), de modo específico.

Sua apresentação física (fase sólida, líquida ou gasosa), contudo, não é relevante, em uma avaliação mais técnica.

Lembremos que os leigos também conhecemos equipamentos catalíticos (ex.: os catalisadores dos escapamentos de veículos automotores), que têm a mesma participação no processo. A saber: não se destroem (embora haja perda paulatina de suas características), não integram o produto final, mas propiciam ambiente favorável para que as reações químicas ocorram, e os produtos desejados sejam obtidos.

Na Defesa, o Recorrente pontua: “os catalisadores aceleram as reações químicas e garantem altas taxas de conversão ao se integrar aos reatores, mas sem serem consumidos no processo ou incorporados ao produto final” (fl. 60).

O texto é semelhante àquele contido no Acórdão CJF nº 0269-12/18, no qual o Ilustre Relator e redator do voto vencido, Conselheiro Paulo Sérgio Sena Dantas, assentou “*Em química, o catalisador é uma substância que altera a velocidade de uma reação, sem ser consumido, durante o processo.*”

Com efeito, essa definição se amolda à lição de Brown e Holme (*Química geral aplicada à engenharia*. 3. ed. São Paulo: Cengage, 2021, p. 383 - grifou-se):

A catálise é um processo no qual uma velocidade de reação é influenciada pela presença de substâncias que não são nem reagentes nem produtos na equação total. Um catalisador é uma substância que aumenta a velocidade de reação, porém não é criado nem destruído no processo. [...]

Os catalisadores podem ser divididos em duas grandes categorias: os catalisadores homogêneos são aqueles que estão na mesma fase das substâncias reagentes, enquanto os catalisadores heterogêneos estão em uma fase diferente das espécies reagentes. Para as reações em fase gasosa, o catalisador é normalmente uma superfície sólida. Ambos os tipos de catálise são importantes nos processos atmosféricos

Nessa linha de intelecção, os antigos julgados deste Conselho rotineiramente registram o Parecer Normativo PROFI nº 01/81 (grifou-se):

E de se ver, no entanto, que a identidade física de determinado bem nem sempre é bastante para que se conclua por uma inclusão, entre os produtos intermediários ou entre os bens de produção ou instrumentais. É a afetação do bem, em razão de sua participação e utilização no processo industrial de um determinado produto, geralmente evidenciada na correta contabilização, que nos dará elementos para sabermos se sua aquisição gera crédito fiscal, ou não. Assim, uma aquisição de tinta pode ser para consumo próprio ou para ser utilizada na produção. Uma substância gasosa pode ser considerada um bem de uso e consumo (desinfetar ou aromatizar o ambiente do estabelecimento) pode ser considerada um bem de produção (componente de uma máquina como gás cativo em serpentina de refrigeração), ou produto intermediário (catalisador ou função de criar condições de reação química durante o processo de produção), ou mesmo matéria-prima (como utilizada para compor certos aerosóis). Em conclusão, não pode ser considerado produtos intermediários as máquinas, ferramentas, equipamentos e suas partes e peças de reposição, corretamente utilizados no ativo fixo da empresa, nem tampouco os materiais que não são afetados ao processo de produção, mas consumidos pelo estabelecimento na conservação, limpeza e em serviços diversos dos executados na linha de produção.

No “Laudo” acostado às fls. 210 a 213, apesar de se fazer referência ao Pronunciamento Técnico CPC-27 (ativo imobilizado), o expert contratado pela Recorrente destaca:

“Por definição, ‘um catalisador é uma substância que afeta a velocidade de uma reação, mas emerge do processo inalterada’”, e “A eficiência com a qual o catalisador cumpre esse papel é denominada atividade catalítica. Ao longo da vida útil do catalisador, esta atividade diminui, o que leva à necessidade de em um dado momento trocar o catalisador existente por um novo, mais ativo.”

Este “Laudo” ainda contém a descrição das substâncias que compõe os catalisadores, que, como visto esquematicamente, são pequenos anéis (o do exemplo acima, nas dimensões de 7mm x 3mm x 4mm), compostos de Oxigênio (O), mais Bismuto (Bi), Cobalto (Co), Molibdênio (Mo), Ferro (Fe), Grafite (C-grafite), Vanádio (Vn), Cobre (Cu), e/ou Tungstênio (W):

Item	Componentes
Catalisador de 1º Estágio	Catalyst BV0282 Rings Trióxido de dibismuto Tetraóxido de tricobalto Trióxido de molibdênio Dodecaóxido de ferro e trimolibdênio Molibdato de cobalto Grafite
Catalisador de 2º Estágio	Catalyst BV0360S15 Rings Trióxido de molibdênio Pentaóxido de divanádio Óxido de cobre Trióxido de tungstênio
Produto	Ácido Acrílico Glacial 50 ppm MeHQ Ácido Acrílico



Foto 2: Catalisadores



Foto 3: Ácido Acrílico

Já se nota que esses “catalisadores” sob apreciação não são substâncias em fase líquida, ou gasosa. São pequenos artefatos metálicos, compostos de variadas substâncias químicas, que viabilizarão a síntese do ácido acrílico. “*A seletividade dessa reação é alcançada apenas na presença de catalisador. Na sua ausência, haveria a oxidação total do propeno resultando em água e CO₂. Como visto, catalisadores são imprescindíveis para a produção do ácido acrílico*” (fl. 60).

Cabe ainda um destaque, à fl. 214, quando prepostos expertos da Recorrente afirmam que “*based on our experience both in Brazil and similar plants of [...] worldwide, the expected catalytic lifetime for the 1st stage of acrylic acid catalysts (O8-85 and BV0282 series) is at least four years and the 2nd stage acrylic acid catalysts (O8-83 and BV0360 series) is two years*”. Ou seja, a eficiência catalítica dos bens dura de dois a quatro anos, quando são substituídos. Finda a eficiência catalítica, os bens são vendidos como resíduo / sucata (fls. 215 a 549).

Todas as características do bem (e quanto a isso não há dúvida, não há controvérsia, portanto não é cabível cogitar-se em prova pericial - art. 147, inciso II, alínea “b” do RPAF/99) dão a ele a classificação de catalisador.

2 Embora catalisadores, os “anéis de liga metálica” importados pela Recorrente também podem ser considerados “partes ou peças de reposição” do seu equipamento “reator”, que atende aos requisitos contábeis de bem do “ativo fixo”. Entretanto, os “anéis de liga metálica”, seguramente, não são “bens de uso ou consumo do estabelecimento”

Catalisador é um insumo empregado na atividade industrial da Recorrente, essencial às transformações químicas do processo industrial, e que se **desnatura (naquelas propriedades químicas que o tornam essencial ao processo fabril)**, no curso do processo industrial.

Para fins de admissão de crédito fiscal de ICMS, o tratamento jurídico do “catalisador” (todo e qualquer catalisador, como quer que se apresente, pois onde o legislador não distinguiu, não cabe ao intérprete fazê-lo), na indústria, é o mesmo dado à matéria-prima (e a outros insumos), nos termos do art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS-BA/12.

Por princípio, o bem não pode ter tratamento tributário de “ativo fixo”, se classificado como “catalisador”. Acerta com precisão a Junta de Julgamento Fiscal quando assenta:

Assim, dúvida não há de que sendo o produto autuado Catalisador, independentemente de ser considerado ou não como insumo ou produto intermediário, as empresas industriais podem se creditar do imposto nas aquisições de Catalisador, como expressamente estatui o citado art. 309 do RICMS-BA/12. Logo, para a legislação do ICMS, independentemente de sua peculiaridade, o Catalisador não pode ser classificado como bem do ativo imobilizado.

Uma vez assentado que os artefatos (“anéis de ligas metálicas”, essenciais ao funcionamento dos reatores na síntese do “ácido acrílico”, e nomeados e categorizados segundo a NCM como “catalisadores”) ora em exame são catalisadores, e têm tratamento tributário (para fins de admissão de crédito fiscal) idêntico ao dispensado a qualquer insumo, não se pode, de igual modo, dar aos referidos o tratamento dispensado a “bens de uso ou consumo do estabelecimento”.

Ainda que sejam partes substituíveis dos equipamentos industriais (ou seja, ainda que integrem os reatores, os quais sem eles não têm serventia; mas ainda que percam eficácia entre dois e quatro anos, tempo que se supõe inferior ao dos demais componentes do reator).

É dizer, embora sejam artefatos de descrição relativamente simples (“anéis de ligas metálicas”), estes entram em contato com o objeto da transformação fabril (as matérias-primas: “propeno” e “ar atmosférico”; o produto desejado: “ácido acrílico”; e o resíduo industrial: “ar atmosférico” - há **contato físico**), são próprios dessa indústria de transformação e se revelam complexos em sua composição e valor agregado unitário (há **especificidade**), e são elementos *sine qua non* para tal transformação (há **essencialidade**).

Não podem ser confundidos, repita-se, com peças de reposição comuns, de aquisição corriqueira, empregados na manutenção geral das instalações fabris (como parafusos, porcas e arruelas, por exemplo, de acordo com a jurisprudência administrativa predominante deste Conselho).

Nessa linha, o Conselho tem entendido reiteradamente que (entre outros exemplos):

- a) parte do nitrogênio (N_2) empregado no processo de fabricação do polietileno funciona como “catalisador” ou como “material intermediário”, admitindo-se o crédito fiscal do ICMS pago nas operações antecedentes (Acórdão CJF nº 0363-12/19, j. em 04/12/2019);
- b) o “REAGENTE ANALÍTICO DA-2326 1260KG” é “catalisador” na produção de “gasolina de pirólise” admitindo-se o crédito fiscal do ICMS pago nas operações antecedentes (Acórdão CJF nº 0106-12/19, j. em 12/04/2019);
- c) o nitrato de prata ($AgNO_3$), conforme decisão por maioria, embora seja um catalisador para a formação de barras de ouro (Au), **não é** “catalisador” passível de crédito fiscal do ICMS pago nas operações antecedentes, diante da atividade de mineração do ouro, pois sua utilização (para a formação de barras de ouro) se dá após a lavra do minério (Acórdão CJF nº 0229-11/21, j. 13/08/2021).

Diante das imprecisões e incertezas das definições técnico-jurídicas em torno da classificação fiscal de bens, é de se insistir na investigação sobre se os “anéis de liga metálica” ora em exame:

- a) são um “bem do ativo imobilizado”, seguindo as diretrizes do CPC-27? b) são um “insumo” (como se infere a partir da redação do art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS-BA/12)? ou c) são “peça de reposição” (espécie de “material de uso ou consumo do estabelecimento”, como temos lido, com severas ressalvas e constante insurgência, em decisões deste Conselho)?

3 O tratamento tributário dispensado a “catalisadores”, para fins de admissão de crédito de ICMS em aquisições sob o regime normal, é o mesmo dispensado a qualquer “insumo” (art. 309 do RICMS/BA-12, publicado pelo Decreto nº 13.780, de 16/03/2012)

O tratamento tributário dispensado a cada uma dessas categorias classificatórias citadas acima (“bem do ativo imobilizado”, “insumo”, “material de uso ou consumo do estabelecimento” - no qual algumas vezes se inserem “peças de reposição”) é, como sabemos, diverso.

Portanto, a classificação deve ser excludente.

Salvo por uma regra de exceção, não cabe classificar um bem como “insumo” (catalisador, art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS-BA/12) e dar tratamento diverso (“ativo fixo”), pois tal conduta desvirtuaria até mesmo a função das categorias classificatórias.

Invoco, aqui, a expressão dos Autuantes (Informação Fiscal, fls. 272 a 273):

“Acrescentando que conversamos com vários outros experientes Colegas, também lotados na IFEP/Indústria, e todos foram unâimes em afirmar que em relação aos catalisadores, as empresas industriais, sempre classificam qualquer tipo de catalisador como insumo.

E para que fique bem claro quanto a certeza deste nosso lançamento cobrando o ICMS sobre a importação do catalisador, é que a própria [...] importou catalisadores e escriturou a NF 4022 em seu livro de entrada em 09/02/2017, classificou como insumo utilizando CFOP 3.101 e pagou o ICMS referente a importação em 09/02/2017.”

Senhores, o caso em tela apresenta a seguinte circunstância, inusual em relação a outros casos examinados por este Conselho: a Fiscalização está de pleno acordo com o Sujeito Passivo em relação à descrição técnica do bem e de seu emprego no processo produtivo (catalisador).

Contudo, não há consenso a respeito do tratamento jurídico que a Recorrente deu aos catalisadores, como se bens do “ativo fixo” fossem, e não como “insumo”. A Recorrente confirma que o catalisador é *catalisador*, mas pretende que este tenha tratamento jurídico de bem do “ativo fixo”, e não de “insumo”.

Com a devida licença, se a pretensão da Recorrente fosse defender que tal bem é insumo (catalisador) mas não deve ter tratamento de insumo no que concerne ao **aproveitamento de crédito de ICMS** (que é a matéria tratada no art. 309 do RICMS-BA/12), tal pretensão não se sustentaria, por regras de lógica (não-contradição).

Entretanto, o que se está a examinar, e é necessário repeti-lo insistentemente, é se incide ICMS-importação na aquisição desses “anéis de liga metálica”, que por um lado podem sim ser havidos como “peças de reposição” e também “bens do ativo fixo”.

4 A despeito das peculiaridades do caso, e das questões técnicas envolvidas, não houve cerceamento de direito a ampla defesa

Como se pôde ver das transcrições de elementos dos autos, o contribuinte ofereceu intensa e detalhada defesa, trazendo elementos de convicção e argumentos que são incompatíveis com a alegação de cerceamento do direito de defesa por déficit na fundamentação do Auto de Infração.

Ademais, o Auto de Infração encontra-se robustecido por diversos instrumentos de intimação ao Recorrente, dando conta de que a *opinio iuris* da Fiscalização em torno do tratamento tributário a ser dispensado aos catalisadores, que não era a mesma opinião da Recorrente, já lhe havia sido manifestado ao longo da ação fiscal, na fase não contraditória do procedimento.

Transcrevo, ainda, parte da intimação expedida por e-mail em 15/03/2021 (fl. 14):

“Identificamos que o contribuinte importou o insumo catalisador, NCM 38151900, e indevidamente classificou, como ativo, CFOP 3551, amparado pelo benefício da Resolução nº 179/2011 do diferimento do ICMS, conforme alguns exemplos elencados na planilha anexa.”

Considero, portanto, que há nos autos elementos suficientes para formar convicção, e não houve cerceamento do direito de defesa diante da qualidade da Defesa, que enfrentou pontualmente a matéria e trouxe robustos elementos cognitivos, até para este leigo em questões de engenharia e química. De resto, a pretensão estatal lhe fora posta mesmo antes da lavratura do Auto de Infração, de modo que a Recorrente pôde muito bem compreender a acusação que lhe foi formulada.

5 A despeito de se tratar de “catalisador”, contabilmente atende aos requisitos de um bem do “ativo fixo” (CPC-27); contudo, por ser “peça de reposição”, segundo os critérios da essencialidade, da especificidade, e do contato físico com a matéria-prima, deve ser tratado como “insumo”. O diferimento do ICMS-importação demandaria redação explícita na Resolução nº 179/2011

A aporia, contudo, está em que muitos julgados deste Conselho têm dado a “partes e peças” de equipamentos industriais (e, repita-se, os referidos “anéis de ligas metálicas” são elementos do reator, no processo industrial de síntese do “ácido acrílico”), para fins de aproveitamento de crédito fiscal, em alguns casos, o tratamento de “bem de uso ou consumo do estabelecimento”, e em outros casos, o tratamento de “bem do ativo fixo”.

Convém repisar: **o caso em exame não diz com o aproveitamento de crédito fiscal no ICMS-normal, e sim com a incidência do ICMS-importação.**

Daí decorre outra aporia: consultando o ICMS-BA/12 (Decreto nº 13.780, de 16/03/2012), especialmente nas disposições sobre importação - lembremos, Senhores, não estamos a discutir aqui o crédito fiscal do ICMS, mas a incidência do ICMS-importação) - o conceito de “peças de reposição” em geral está associado à não incidência ou incidência, justamente, do ICMS-importação, **em tratamento análogo a bens do ativo fixo**, consoante Art. 264, incisos: *XVI*: importação de urnas eletrônicas e suas partes e peças de reposição; *XLII*: importação de equipamentos técnico científicos destinados à EMBRAPA e suas partes e peças de reposição); *XLIII*, alínea “b”: importação de bem doado, oriundo da Administração Pública, nas circunstâncias elencadas, de equipamentos científicos e de informáticos, suas partes e peças de reposição); *LII*: operações que destinem equipamentos didáticos, científicos e médico-hospitalares, inclusive peças de reposição, para atender a programas do MEC; *LV*: importação de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos, suas partes e peças de reposição e acessórios, da Lei Federal nº 8.010/90.

Nesse toar, registro divergência respeitosa em relação à premissa adotada pelo Relator. Ao referir-se ao valor unitário do bem, segundo o Regulamento do Imposto de Renda (art. 313, § 1º, inciso II, do Decreto Federal nº 9.580, de 22/11/2018), é possível que o Ilustre julgador não tenha considerado que

o “anel de liga metálica” ora em exame não produz qualquer efeito para o processo produtivo da Recorrente, se considerado individualmente. Em outras palavras: um “catalisador” desses não terá o efeito, sozinho, de influenciar na reação química desejada.

Somente em seu conjunto, *data venia*, é que tendo em mira o processo produtivo, é que o artefato “catalisador” poderia ser avaliado. Afinal, reconhecida a premissa de se tratar de um artefato, tangível, um “catalisador”, e também parte ou peça de reposição dos “reatores”, substituídos de tempos em tempos **em conjunto** no reator é que o bem poderia ser razoavelmente avaliado, ao menos para fins de não incidência do ICMS-importação, tendo em mira a Resolução do DESENVOLVE titulada pela Recorrente. Essa é exatamente a disposição do § 2º do mesmo art. 313 do RIR:

Aplicações de capital

Art. 313 [...]

§ 2º Nas aquisições de bens cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, o disposto no § 1º não contempla a hipótese em que a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens.

Em uma frase: o reator da Recorrente, sem o conjunto dos catalisadores, é nada. E esses catalisadores são substituídos, pelo que se leu na DI (que faz referência até a data, abril/2017), de uma só vez. Considerá-los individualmente para fins de classificação fiscal pode gerar distorções para o processo produtivo considerado.

De mais a mais, ainda com a respeitosa vênia do Relator, o art. 313 do RIR não cria, como parece crer o Relator, um valor unitário mínimo para que um bem considerado em si mesmo possa ser “ativado”. Cria, isso sim, um valor máximo para que possa ser “despesado” - o que, com a devida vênia, para aplicação por analogia a este caso concreto de ICMS, não nos parece correto.

É preciso reconhecer, por fim, que o RIR opera com conceitos diversos (ativo não circulante imobilizado) daqueles presentes na legislação do ICMS (ativo fixo), e sua aplicação deve-se dar *cum grano salis*.

Em suma: a despeito de catalisadores serem insumos (art. 309, inciso I, alínea “b”, do RICMS-BA/12), e, portanto, admitirem o direito à apropriação de crédito fiscal de ICMS, os catalisadores ora em exame são, inolvidavelmente, “peças de reposição” (relembro a descrição contida na Declaração de Importação): “*Catalisadores para serem utilizados durante a troca do catalisador do reator que ocorrerá em abril.2017 [...]*

De mais a mais, em norma exoneratória de caráter geral (e não específica, como é o caso em exame), o RICMS-BA/12 prevê atribuição de crédito presumido a “catalisadores” (é o outro momento em que o Regulamento trata dessa categoria) - art. 269, inciso XIII, alínea “c”. Contudo, está-se diante de uma desoneração de caráter específico, a ser interpretada restritivamente (art. 111 do CTN).

Isso demanda transcrever o seguinte excerto da Resolução nº 179, de 25/10/2011:

Art. 1º Considera-se habilitado ao [...] - DESENVOLVE o projeto de implantação da BASF S/A [...] sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

I - Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas seguintes condições:

a) nas importações [...] de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer a desincorporação e [...]

Portanto, se (1) firmadas as premissas de que (a) o bem em exame é “catalisador” (insumo), (b) o bem é também “peça de reposição” dos reatores (pode ser havido contabilmente como “bem do ativo fixo”), (c) não se está, neste PAF, a examinar crédito fiscal de ICMS, mas incidência do ICMS-importação, (d) apesar de haver uma tendência normativa a dar idêntico tratamento, nas importações, a “equipamentos” e a suas “partes ou peças”, (e) não há expresso tratamento para a hipótese dos autos, na norma individual (Resolução), pois (f) na norma específica de diferimento (Resolução), fala-se na categoria “ativo fixo”, sem esclarecer se se está diante de todo e qualquer

bem que contabilmente seja considerável como “ativo fixo”, se exclui ou inclui outros classificáveis como “insumos”, e sem esclarecer qual o tratamento aplicável para “peças de reposição”, tem-se como conclusão (2) que o diferimento somente seria aplicável se houvesse explícita inclusão dos “catalisadores” ou de “partes e peças de reposição” no dispositivo da Resolução.

Em outras palavras, a importação de “peças de reposição”, por uma interpretação sistemática do RICMS-BA/12, para fins de incidência do ICMS-importação, gera dúvida razoável por parte da Recorrente.

Afinal, o bem é um insumo (“catalisador”, componente do reator, no processo produtivo de síntese do “ácido acrílico”). Contudo, atende (como se leu no relatório) aos requisitos para classificação como “ativo fixo”.

Seria até defensável que, por ser “peça de reposição”, considerando que os seus equipamentos (reatores) têm tratamento de ICMS com diferimento, não se deve dar tratamento diverso em matéria de ICMS-importação para o “reator” e os seus componentes “anéis de liga metálica”, catalisadores da síntese química.

Diante da dúvida, por se tratar de norma que gera um regime diferenciado e mais favorável de tributação, penso que se tenha de interpretar aqui segundo a diretriz da interpretação mais restritiva (art. 150, inciso II, e § 6º, da CF; art. 111 do CTN): se não houve expressa menção, na Resolução nº 179/2011, a “peças de reposição”, como se lê nos dispositivos de desoneração do RICMS-BA/12, deve-se compatibilizar e integrar a norma, considerando o art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS-BA/12.

Ou seja, o “catalisador” que gera direito ao crédito fiscal de ICMS, no ingresso no estabelecimento, por ser “insumo”, e por ausência de expressa menção na Resolução, não autoriza diferimento do ICMS-importação, salvo expressa e específica indicação na Resolução do DESENVOLVE titulada pelo Sujeito Passivo.

6 Diante da razoável dúvida sobre o tratamento contábil, decorrente da subsunção dos fatos às normas existentes, seria cogitável afastar a multa percentual (60%) por equidade, se este Conselho não falecesse de competência para tanto

Por fim, a Recorrente pleiteia que este órgão “apenas identifique que houve excesso da penalidade e, a partir de critérios de razoabilidade e proporcionalidade realize a sua redução, na medida em que as D. Autoridades Fiscais simplesmente fizeram as acusações com fundamento em premissas equivocadas sob o objeto da autuação”.

Senhores, penso até que as circunstâncias dos autos, que implicam uma multa de valor expressivo, aplicada a uma situação limite e duvidosa, sem símile nos julgados deste Conselho, enquadrar-se-iam na hipótese do art. 172, inciso IV do CTN.

Entretanto, uma vez fixada a premissa de que restou caracterizada omissão do ICMS-importação em hipótese prevista na legislação, há de se reconhecer que essa conduta se amolda àquela tipificada no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014, de 04/12/1996 (com sua redação dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/2010).

Nessa senda, os argumentos recursais encontram óbice na legislação que rege a competência do CONSEF para dirimir os conflitos tributários neste Estado da Bahia.

O Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF tem a sua competência estabelecida no Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956, de 11/12/1981, que precisamente em seu art. 125 veda expressamente que os “órgãos julgadores” deliberem sobre “a declaração de inconstitucionalidade”, “questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida”, e “a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”, tendo sido extirpada dessa competência, desde 2015, o “apelo à equidade” (antes previsto no art. 159 do RPAF/99, Decreto nº 7.629, de 09/07/1999).

Dito de outro modo: há de se reconhecer que por uma questão de Política Legislativa a Casa que representa o Povo da Bahia decidiu não contemplar este Conselho com a competência para efetuar a dosimetria nessas circunstâncias, *ex vi* do art. 125 da Lei nº 3.956, de 11/12/1981 (COTEB).

Assim, rejeitadas as questões preliminares, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206854.0002/21-6**, lavrado contra **BASF S/A.**, devendo ser intimado a recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 15.531.792,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO EM SEPARADO

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS