

A. I. Nº - 279757.0040/08-4
AUTUADO - BRASKEM S.A.
AUTUANTE - AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 30/03/2010

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0043-03/10

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.
a) AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. a.1) AQUISIÇÕES NESTE ESTADO. **a.2)** AQUISIÇÕES EM OUTROS ESTADOS. É legítimo o crédito do imposto relativo a insumos industriais. Todos os materiais cujo crédito foi glosado neste caso são bens utilizados no processo produtivo do estabelecimento. Lançamento indevido. **b)** AQUISIÇÕES SEM DESCRIÇÃO ESPECÍFICA DOS PRODUTOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Provado que um dos documentos se refere a Nota Fiscal complementar com destaque do imposto que não havia sido destacado no documento originário, e os outros documentos se referem a matérias-primas recebidas por empréstimo, estando os produtos perfeitamente descritos nas Notas Fiscais. Empréstimo de bens fungíveis é uma operação relativa à circulação de mercadorias. Inexistência de infração.
2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas relativamente a insumos industriais. Todos os materiais objeto da exigência fiscal constituem produtos intermediários utilizados no processo produtivo do estabelecimento. Lançamento indevido. **3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. a)** OPERAÇÕES COM SULFATO DE AMÔNIO FERTILIZANTE. **b)** ALIENAÇÃO DE SUCATAS PARA DESTINATÁRIO NÃO HABILITADO AO DIFERIMENTO DO IMPOSTO. **c)** ALIENAÇÃO DE TAMBORES METÁLICOS. Lançamentos não impugnados pelo sujeito passivo. **d)** SAÍDAS DE MERCADORIAS COM DIFERIMENTO DO IMPOSTO SEM QUE CONSTE O REGISTRO DAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO. Insuficiência de provas do cometimento imputado ao sujeito passivo, haja vista que não foi feita a fiscalização do estabelecimento tido como destinatário das mercadorias, baseando-se a autuação em simples consulta ao Sintegra. Lançamento nulo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/12/08, cuida dos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a material estabelecimento – aquisições neste Estado –, sendo glosado crédito com multa de 60%;

2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a material para uso e consumo do estabelecimento – aquisições em outros Estados –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 73.121,99, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a material para uso e consumo do estabelecimento – aquisições sem descrição específica e “Item Admissão TNP” [sic] –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 86.591,03, com multa de 60%;
4. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 99.683,78, com multa de 60%;
5. falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, nas saídas de sulfato de amônio fertilizante, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.853,61, com multa de 60%;
6. falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, referentes a alienações de sucatas para destinatário não habilitado ao diferimento do imposto, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.101,47, com multa de 60%;
7. falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, referentes às saídas de caprolactama sólida com diferimento do imposto, tendo como destinatária a Polyform Termoplásticos Ltda., sem o reconhecimento e registro, por parte da destinatária, da aquisição e entrada da mercadoria, sendo lançado imposto no valor de R\$ 742.459,25, com multa de 60%;
8. falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, referentes à alienação de 4 tambores metálicos azuis de 200 litros, sendo lançado imposto no valor de R\$ 57,20, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa declarando reconhecer os débitos dos itens 5º, 6º e 8º, e requer a juntada do pedido de emissão de certificado de crédito para fins de quitação do imposto correspondente aos referidos itens.

Impugna o lançamento do item 1º alegando que os materiais estão diretamente vinculados ao seu processo produtivo, tendo função indispensável e essencial ao regular funcionamento da unidade fabril, na condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem empregados na produção da caprolactama.

Visando demonstrar que os materiais cujos créditos foram glosados constituem insumos, o autuado descreve o seu processo produtivo, que compreende quatro fases: 1) produção de ciclo-hexano através da hidrogenação do benzeno, matéria-prima para produção da caprolactama; 2) oxidação do ciclo-hexano, transformando-o em ciclo-hexanona; 3) oximação da ciclo-hexanona; 4) preparação, purificação e solidificação da caprolactama. Descreve detalhadamente cada uma dessas fases, falando dos procedimentos e das reações químicas que são provocadas, ativadas pela utilização de catalisadores.

Anexou laudo técnico elaborado por engenheiro responsável pela unidade de caprolactama, e peça descritiva do processo produtivo da caprolactama.

Segue-se a descrição da utilização e função desenvolvida por cada um dos insumos em questão: ácido nítrico, lona, dióxido de germânio, GLP, acetileno, argônio, oxigênio, nitrogênio e hipoclorito de sódio.

Reporta-se à Decisão Normativa CAT nº 01, do fisco paulista. Expõe os fundamentos legais que a seu ver asseguram o direito à utilização dos créditos fiscais considerados, quer na condição de matérias-primas, quer como m

produto secundário ou intermediário. Tece considerações acerca dos conceitos de cada uma dessas categorias.

Argumenta que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia não contém qualquer limitação no que tange à utilização dos créditos oriundos da aquisição de matéria-prima e também de material secundário, exigindo apenas que estes façam parte do processo industrial. Transcreve trechos dos arts. 93 e 97, concluindo que a legislação delimita quais os pressupostos para a utilização de crédito do ICMS decorrente da aquisição de insumos. Argumenta que a definição geral de insumo, do qual o produto intermediário é espécie, é a de mercadoria que, não sendo alheia à atividade do estabelecimento, seja adquirida para emprego no processo de industrialização e seja nele consumida. Argumenta que a palavra “consumida” não significa que a coisa seja necessariamente incorporada ao produto final, mas que as qualidades iminentes a ela são gastas no processo industrial, de tal forma que o que dela sobrou não terá mais nenhuma função, sendo mero rebotalho, sendo o seu potencial gasto agregado ao valor do produto obtido, já que a ele é indispensável. Reproduz excertos do Parecer Normativo nº 1/81 da Procuradoria Fiscal. Conclui sustentando que os produtos cujos créditos foram glosados são insumos, de modo que a autuação seria descabida.

A defesa impugna também os itens 2º e 4º, englobadamente, considerando que os dois têm íntima relação, envolvendo as aquisições de ácido fosfórico, foamtrol, cooshield, spectrus, flogard, dianodic, optiserse, betzdearborn, continuum, hidroquinona, cortrol, lacre de segurança-bloqueio, água oxigenada 30%, N-heptano 99%, zinco, lacre de alumínio-frasco, inibidor de corrosão, água resfriada, etiqueta adesiva de papel e óxido de zinco, dentre outros bens que diz serem indispensáveis à consecução do seu processo produtivo. Argumenta que a fiscalização considerou equivocadamente esses insumos e produtos intermediários como material de uso e consumo. Descreve detalhadamente a forma como são empregados esses materiais, visando demonstrar que eles estão diretamente integrados ao seu processo produtivo, desempenhando função indispensável ao funcionamento da sua unidade fabril.

Também questiona o lançamento do item 3º, que diz respeito à glosa de crédito fiscal em virtude de as aquisições terem sido feitas sem a descrição específica dos produtos. Alega que uma das Notas Fiscais (NF 276147) foi emitida exclusivamente para fins de complementação do ICMS relativamente à Nota Fiscal 275480, que acobertou a aquisição da principal matéria-prima utilizada, que é o benzeno. Quanto às outras duas Notas Fiscais, alega que elas têm como objeto as aquisições de insumos indispensáveis ao processo produtivo. Diz que, no caso das Notas Fiscais 52029 e 52030, elas são claras ao apontar as operações com ciclo-hexano, insumo produtivo, a título de empréstimo.

Impugna também o lançamento do item 7º, protestando que a acusação fiscal se afigura, no mínimo, desarrazoada, para não dizer imprudente, ao insinuar que a empresa teria simulado a realização de uma operação não tributável, baseando-se o fiscal no simples fato de a destinatária das mercadorias não ter registrado as entradas na sua escrita fiscal nem em seus arquivos magnéticos. Considera que a fiscalização, de forma leviana, acusou a empresa de ter cometido uma infração pautada exclusivamente no descumprimento de uma obrigação acessória por parte da destinatária, sobre a qual a autuada não tem qualquer responsabilidade e nem obrigação de controle e fiscalização. Aduz que tal fato apenas demonstra o descumprimento do dever de a destinatária escriturar as entradas das mercadorias por ela adquiridas. Especifica as Notas Fiscais, dizendo que a ocorrência das operações acobertadas por elas pode ser prontamente constatada pela simples análise dos documentos contábeis, que colaciona. Frisa que tanto os relatórios gerenciais do “Contas a Receber” como também o seu livro Razão Analítico evidenciam o recebimento dos pagamentos que foram efetuados pela real e única base nas Notas Fiscais indicadas. Apresenta demonstrativo rela relatório gerencial e do Razão correspondentes às Notas Fiscais:

documentos são absolutamente idôneos e suficientes à comprovação de que as operações realizadas pela empresa tiveram efetivamente como adquirente a Polyform Termoplásticos Ltda., que é beneficiária do incentivo fiscal Desensolve, e por isso faz jus ao diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas operações com caprolactama, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de sua industrialização. Fala dos termos da legislação que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve). Comenta os procedimentos adotados em face dos requisitos exigidos pela legislação para aplicação do diferimento. Conclui que, se alguém cometeu infração neste caso, não foi a autuada, e sim o seu cliente, que deixou de escriturar as Notas Fiscais de entrada de caprolactama.

Pede que o Auto de Infração seja julgado parcialmente improcedente. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação contrapondo que a alegação defensiva relativa ao item 1º é de cunho meramente procrastinatório, uma vez que as dúvidas levantadas quanto à aplicação dos materiais considerados foram amplamente discutidas com a área de produção, e a função e aplicação dos mesmos no processo produtivo encontram-se esclarecidas no documento elaborado pelo gerente Luciano Crispim de Jesus. Aduz que a ação fiscal não foi realizada de forma açodada e sem critério técnico ou conhecimento específico, pois, pelo contrário, tudo foi realizado em conjunto com os prepostos designados pela empresa, incluindo visita à planta industrial.

Diz que o mesmo se aplica aos argumentos defensivos atinentes ao item 2º, que é uma mera segregação dos materiais utilizados por origem. A seu ver é totalmente descabida a pretensão do autuado em trazer à lide discussão sobre matéria amplamente de conhecimento e decidida por este Conselho.

Com relação ao item 3º, informa o autuante que, tendo verificado o documento anexado pela defesa, constatou tratar-se de operação beneficiada pelo diferimento do ICMS, conforme consta no corpo da Nota Fiscal, fazendo alusão ao regime especial dos Processos nº 152327 e 0580-0773/4/7 (Bahiaplast). Considera que não pode o autuado utilizar o crédito fiscal, conforme evidencia a Nota Fiscal 275480.

Quanto ao item 4º, o autuante observa que a infração está diretamente relacionada com a 2ª, pois se trata da exigência da diferença de alíquotas do ICMS relativo a aquisições de materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento. A seu ver, os argumentos defensivos são descabidos e não correspondem à verdade material dos fatos.

Relativamente ao item 7º, o fiscal diz que na acusação formulada neste Auto se valeu exclusivamente do meio de prova admitido em direito, que é a comprovação da entrada das mercadorias no estabelecimento destinatário e seu conseqüente registro nos livros fiscais. A seu ver chega a ser pueril a afirmação da defesa, de que a falta de registro das entradas das mercadorias vendidas à Polyform Termoplásticos Ltda. não afeta a lisura da conduta da empresa impugnante em tais operações. Indaga qual seria a reação da autuada se ele, autuante, apresentasse uma série de Notas Fiscais emitidas por contribuinte neste Estado “contra ela”, sem que ela tivesse recebido e registrado as mercadorias em seu estabelecimento. Considera que a identificação do recebedor das mercadorias, por si só, elimina qualquer dúvida e fortalece a declaração da Polyform Termoplásticos Ltda. de não ter sido o estabelecimento de destino das mercadorias. Diz que os registros contábeis apresentados pela defesa nada comprovam ou fazem ligação com a Polyform Termoplásticos Ltda., pois são registros estanques, emitidos por processamento de dados da própria empresa, que apenas evidenciam a quitação das Notas Fiscais, não havendo prova de que os pagamentos tivessem sido efetuados “contra ela”, relacionada na lide”. Quanto à legalidade do benefício fiscal do

necessidade de aprofundamento nesse sentido, uma vez que não se

tão-somente o descumprimento de cláusula, tendo ficado provado ter sido cometido pelo autuado. Considera que não há nos autos nenhuma prova de que as mercadorias objeto da ação fiscal tenham sido adquiridas e dada entrada no estabelecimento da Polyform Termoplásticos Ltda., restando comprovado o acerto da exigência fiscal.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

O processo foi remetido em diligência a fim de que fosse intimado o autuado no sentido de apresentar os comprovantes de entrega das mercadorias, a exemplo de Conhecimentos de Transporte, “canhotos” das Notas Fiscais, etc., bem como os comprovantes dos pagamentos das operações, de modo a identificar quem efetuou os pagamentos.

O autuado protocolou instrumento declarando que não dispõe dos Conhecimentos de Transporte porque as operações foram efetuadas sob a cláusula FOB, de modo que o transporte das mercadorias foi feito por conta e ordem da compradora, a Polyform, tomadora do serviço, não havendo qualquer vínculo entre sua empresa, na condição de vendedora, e o prestador do serviço de transporte. Observa que, conforme consta nas Notas Fiscais, o frete ficou a cargo da destinatária. Ressalta que a Nota Fiscal, desde que assinada e datada pelo preposto do destinatário e sem que este registre qualquer ressalva em seu verso, comprova a regular entrega da mercadoria, fazendo presumir também o bom sucesso do serviço de transporte para todos os fins de direito. Sustenta que as Notas Fiscais colacionadas são documentos idôneos à comprovação da entrega das mercadorias a seu destinatário, já que em seu bojo consta a assinatura do recebedor. Argumenta que tais documentos, em conjunto com os demais já apresentados por ocasião da defesa inicial, deixam evidente a correção do procedimento adotado pela empresa nas vendas realizadas à Polyform. Aduz que, como não dispõe dos comprovantes de pagamento efetuados pela Polyform, que são os registros efetuados em sua contabilidade e em seus sistemas gerenciais, traz à colação cópias do livro Razão Analítico, especificamente na conta “Clientes Nacionais”, onde eram escriturados os valores dos pagamentos efetuados pela aludida empresa. Considera que os documentos apresentados evidenciam o recebimento dos pagamentos que foram efetuados pela real e única destinatária das vendas de caprolactama, a Polyform, e sendo assim tais vendas estavam acobertadas pelo diferimento do ICMS. Pede que seja elidida a acusação contida no item 7º. Juntou documentos.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se manifestou dizendo que o autuado, intimado a apresentar os comprovantes de entrega das mercadorias, Conhecimentos de Transporte, “canhotos” das Notas Fiscais e comprovantes dos pagamentos das operações, por parte da Polyform Termoplásticos Ltda., juntou novamente cópias de algumas Notas Fiscais e extrato do Razão Contábil (em mídia), especificamente da conta “Clientes Nacionais 110301001001”, pelo que não foi destacado nem possível localizar nenhum registro de quitação das operações por parte da Polyform Termoplásticos Ltda. Observa que nenhum Conhecimento de Transporte foi apresentado, ou “canhoto” de Nota Fiscal ou qualquer outro documento que fizesse prova e fosse suficiente para comprovar a efetiva entrega das mercadorias à Polyform Termoplásticos Ltda. Conclui dizendo que mantém os termos da acusação fiscal.

Foi dada ciência da informação fiscal ao sujeito passivo, o qual deu entrada de petição em que rebate as considerações do autuante, dizendo que este simplesmente ignorou a vasta documentação apresentada em cumprimento à diligência. Reitera que não dispõe dos Conhecimentos de Transporte porque as vendas foram efetuadas sob a cláusula FOB, de modo que, com a retirada da mercadoria pelo comprador ou pelo transportador por ele indicado à sua conta e ordem, cessa qualquer responsabilidade do vendedor, pois naquele momento são transmitidos ao comprador a propriedade, responsabilidade e ônus sobre a coisa. Acrescenta que, uma vez entregue a mercadoria ao transportador, finda a responsabilidade de ter qualquer gerência sobre o destino da mercadoria. Diz que Polyform que ajustou a realização do transporte junto a empresa

tomadora de tal serviço. Observa que nas Notas Fiscais anexadas anteriormente consta observação expressa no corpo das mesmas de que o frete das mercadorias ficou a cargo do destinatário. Salienta que, apesar de não dispor dos Conhecimentos de Transporte, a entrega das mercadorias pode ser comprovada por outros meios, devidamente explicitados e comprovados no cumprimento da aludida diligência, tendo naquela ocasião esclarecido que a Nota Fiscal, desde que assinada e datada pelo preposto do destinatário e sem que este registre qualquer ressalva em seu verso comprova a regular entrega da mercadoria, fazendo presumir também o bom sucesso do serviço de transporte para todos os fins de direito. Aduz que, analisando-se os documentos fiscais anexados aos autos, se percebe que na maioria esmagadora das Notas Fiscais constam a assinatura do preposto do destinatário e a data de recebimento do produto. Aponta como exemplo a Nota Fiscal 22782 (fl. 301), na qual é identificado como preposto da Polyform Termoplásticos Ltda. o Sr. Nivaldo Rodrigues, que assinou em 6.12.2006, confirmando o recebimento da mercadoria vendida pela Braskem. Com isso, entende que os documentos colacionados são idôneos à comprovação da entrega da mercadoria ao seu destinatário, a Polyform Termoplásticos Ltda., já que no bojo das Notas Fiscais consta de forma textual e inequívoca a assinatura do recebedor. Pondera que tais documentos, em conjunto com os demais já apresentados, deixam evidente a correção do procedimento adotado pela empresa. Reitera a observação de que juntou aos autos cópias do livro Razão Analítico, especificamente na conta “Clientes Nacionais”, em que eram escriturados os valores dos pagamentos efetuados pela Polyform. Diz que a juntada do livro Razão Analítico possibilita de forma clara a verificação da quitação de todas as operações realizadas pela Polyform. Lembra que, de acordo com a legislação comercial, o livro Razão é considerado livro obrigatório para as companhias, tendo como principal finalidade demonstrar analiticamente a movimentação de todas as contas escrituradas no livro Diário, de forma que todo e qualquer registro contábil deve obrigatoriamente ser transposto para o referido livro, e assim sendo o livro Razão representa um resumo de todas as transações em que a companhia é parte. Frisa que todos os pagamentos efetuados pela Polyform em razão da aquisição de mercadorias foram devida e regularmente escriturados na conta de “Clientes Nacionais”, no livro Razão Analítico. Diz que para facilitar a compreensão do que é afirmado anexou mais uma vez aos autos as folhas do aludido livro, onde são registrados especificamente os pagamentos efetuados pela Polyform. Aponta como exemplo a Nota Fiscal 22715. Reafirma que os documentos apresentados em cumprimento à diligência evidenciam o recebimento dos pagamentos que foram efetuados pela real e única destinatária das vendas de caprolactama, a Polyform Termoplásticos Ltda. Renova o pedido de improcedência do lançamento objeto do item 7º deste Auto. Juntou documentos.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este não se manifestou.

VOTO

O contribuinte declarou reconhecer os débitos dos itens 5º, 6º e 8º.

Analisarei em conjunto os itens 1º, 2º e 4º, haja vista a vinculação lógica entre eles: os itens 1º e 2º cuidam da glosa de créditos fiscais (o 1º, relativo a operações internas, e o 2º, a operações interestaduais), e o item 4º cuida de diferença de alíquotas (dos bens objeto do item 2º).

O autuado alega que os materiais cujos créditos foram glosados estão diretamente vinculados à produção da caprolactama. Para demonstrar que os referidos materiais constituem insumos, a defesa descreve o processo produtivo, que compreende quatro fases: 1) produção de ciclo-hexano através da hidrogenação do benzeno, matéria-prima para produção da caprolactama; 2) oxidação do ciclo-hexano, transformando-o em ciclo-hexanona; 3) oximação da ciclo-hexanona; 4) preparação, purificação e solidificação da caprolactama. Descreve detalhadamente cada uma dessas fases, falando dos procedimentos e das reações químicas pela utilização de catalisadores. Anexou laudo técnico elaborado por unidade de caprolactama, e peça descritiva do processo produtivo

descrição da utilização e função desenvolvida por cada um dos insumos em questão: ácido nítrico, lona, dióxido de germânio, GLP, acetileno, argônio, oxigênio, nitrogênio e hipoclorito de sódio. Expõe as razões de fundamento, em face dos arts. 93 e 97 do RICMS. Sustenta que a definição geral de insumo, do qual o produto intermediário é espécie, é a de mercadoria que, não sendo alheia à atividade do estabelecimento, seja adquirida para emprego no processo de industrialização e seja nele consumida. Argumenta que a palavra “consumida” não significa que a coisa seja necessariamente incorporada ao produto final, mas que as qualidades iminentes a ela são gastas no processo industrial, de tal forma que o que dela sobrou não terá mais nenhuma função, sendo mero rebotalho, sendo o seu potencial gasto agregado ao valor do produto obtido, já que a ele é indispensável. Conclui sustentando que os produtos cujos créditos foram glosados são insumos, de modo que a autuação seria descabida.

O direito ao crédito dos insumos é disciplinado em minúcias no § 1º do art. 93 do RICMS.

De acordo com a descrição feita pela defesa e não descaracterizada pelo autuante quanto à forma como os materiais são utilizados pela empresa, não tenho a mais mínima dúvida de que se trata de aquisições de insumos industriais.

Em casos similares, quando há dúvida quanto à forma como os materiais são empregados ou consumidos pela empresa, este órgão julgador tem baixado os autos em diligência para que se proceda à descrição detalhada de cada tipo de bem ou material e da forma como se dá o seu emprego ou uso.

No caso em exame, tal providência é desnecessária, porque a defesa já fez a descrição pormenorizada da natureza e função de cada produto, e isso não foi negado pelo autuante, que se limita a dizer que a defesa tem cunho meramente procrastinatório, uma vez que as dúvidas já teriam sido discutidas com funcionários da empresa.

A análise dos materiais objeto da ação fiscal demonstra que na verdade dentre eles existem matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem.

O próprio fiscal autuante juntou ao Auto, às fls. 41/44, uma peça fornecida pela empresa cujo conteúdo teria de ser levado em conta, ou então descaracterizado de forma fundamentada, porém jamais ignorado.

Por ocasião da defesa, o autuado juntou laudo técnico com a descrição da função dos materiais aplicados no processo de produção da caprolactama.

Tais peças descrevem as reações químicas que precisam ocorrer para a obtenção do produto final, a caprolactama, bem como de outros subprodutos. Tais reações químicas ocorrem com o emprego dos materiais descritos no citado laudo, alguns na condição de matérias-primas, outros na condição de produtos intermediários, inclusive catalisadores (que são espécies do gênero produtos intermediários).

Como não entendo nada de química, tenho de acreditar em quem entende. Se um engenheiro químico faz afirmações técnicas como as que constam nas aludidas peças e tais afirmações não são contraditadas pela autoridade que efetuou o lançamento, só posso concluir que elas espelham a verdade.

O nobre autuante adotou um critério que dificulta a análise da questão, pois misturou produtos que são nitidamente matérias-primas (integram fisicamente o produto final) com produtos intermediários (produtos consumidos no processo industrial), além de materiais de embalagem (lonas, lacres de alumínio, etiquetas adesivas). A título de exemplo, observo que o ácido nítrico e o ácido fosfórico constituem matérias-primas empregadas na preparação do fosfato de hidroxilamina, a fim de fornecer o nitrato necessário à reação para a formação do isômero da caprolactama (produto final). O acetileno é produto intermediário, e os metais e do teor de sódio da caprolactama no curso do seu processo.

produtos intermediários o GLP, o argônio, o nitrogênio, o hipoclorito de sódio, o dióxido de germânio, o oxigênio. Dúvida poderia haver quanto aos produtos dianodic, foamtrol, spectrus, cortrol, corrshield, continuum, flogard, optiserse e betzdearborn, que são utilizados como líquidos de resfriamento do circuito térmico, antiespumantes, biocidas ou clarificadores da água. No entanto, essa é uma questão superada pela atual legislação baiana, mais precisamente pelo § 1º do art. 93 do RICMS, que não deixa margem a dúvidas: todo material consumido no processo industrial ou vinculado à industrialização dá direito a crédito.

Tendo em vista que quanto às matérias-primas e aos materiais de embalagem não há praticamente o que dizer, já que é nítido o direito ao crédito, concentrarei minhas considerações em torno dos produtos intermediários, nesse conceito compreendidos os produtos químicos empregados no tratamento da água utilizada no processo produtivo.

O autuado é uma empresa industrial. O processo de refrigeração de água integra o sistema produtivo. Do mesmo modo que os automóveis, de um modo geral, carecem de um radiador para evitar superaquecimento do motor, também as fábricas precisam refrigerar a água destinada a manutenção de temperatura adequada em suas máquinas e equipamentos.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê, no § 1º do art. 93, de forma bastante didática:

“§ 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 subsequêntes 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.”

Atente-se bem para as conjunções “ou” e “e”. A conjunção alternativa “ou”, aposta no final da alínea “b” do inciso I, indica que, para o contribuinte ter direito ao crédito, não há necessidade de serem preenchidos, cumulativamente, os três requisitos do inciso I. Para ter direito ao crédito, basta preencher um. Já a conjunção aditiva “e”, aposta no final da alínea “c” do inciso I, indica que, uma vez analisados os requisitos das alíneas do inciso I, sendo preenchido algum ou todos os requisitos (conjunção “ou”) daquele inciso, há que se verificar se, também, cumulativamente, é preenchido o requisito do inciso II.

O ICMS, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, deve ser apurado compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o “montante” cobrado nas operações anteriores. Não é por acaso que o legislador constituinte empregou o termo “montante”. Por montante entenda-se o imposto relativo a todas as operações e prestações anteriores vinculadas ao negócio objeto da tributação, envolvendo serviços, matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos. Concorro com o ponto de vista do autuado: as mercadorias intermediárias empregadas no processo industrial, e não “materiais”, não dão direito a crédito. A acusação acusa o Auto de Infração.

Durante algum tempo, para se determinar o que dava ou não direito ao crédito do imposto, houve a necessidade de se estabelecer a distinção entre matéria-prima e produto intermediário ou material secundário. Discutia-se, no passado, se o crédito seria físico ou financeiro.

Agora, com a Lei nº 7.014/96, fundada na Carta de 1988 e na Lei Complementar nº 87/96, não há mais necessidade de se especular se o crédito do ICMS é *físico* ou *financeiro*. A nova ordem jurídica adota um *sistema misto*: em vez de optar por um ou outro critério, a legislação simplesmente lista de forma exaustiva o que dá ou não direito ao crédito. Lendo-se o § 1º do art. 93 do RICMS, acima transcrito, não há necessidade, mais, de se indagar o que são matérias-primas, o que são produtos intermediários, o que são catalisadores, etc. De acordo com o dispositivo em apreço, importa apenas analisar se as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

1. estão *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
2. são *consumidos* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; *ou*
3. devem *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Sendo preenchido qualquer desses requisitos, é legítimo o crédito.

Já tive oportunidade de atuar como relator em inúmeros processos envolvendo produtos intermediários. Pelo que tenho acompanhado no desenrolar das lides em torno dessa questão, é fora de dúvida que, se os materiais são consumidos ou empregados no processo produtivo (ou extrativo, ou agropastoril, ou comercial, ou na geração ou prestação), tanto a doutrina como a jurisprudência são firmes ao considerar que os insumos não fazem parte das máquinas ou equipamentos em que sejam empregados, são coisas autônomas, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista fiscal. Uma máquina não se confunde, por exemplo, com o combustível que a faça movimentar-se nem com os lubrificantes ou aditivos químicos que se impregnem em suas engrenagens.

Desde há muito tempo que essa questão já deveria ter deixado de gerar controvérsia. Em 1974, portanto quase quatro décadas atrás, já Aliomar Baleeiro, o insigne mestre baiano, ministro do STF, no RE nº 79.601-RS, atuando como relator, concluiu, relativamente ao antigo ICM, que produtos intermediários consumidos ou inutilizados no processo de fabricação não são integrantes ou acessórios das máquinas em que sejam empregados, devendo ser computados no produto final, para fins de crédito do imposto, pelo princípio da não-cumulatividade, pois, ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este por serem utilizados no processo de fabricação, nele sendo consumidos.

Cumprе examinar o emprego efetivo dos materiais em questão pela empresa. Não se trata, evidentemente, de materiais de consumo. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria, se não inviável, pelo menos seriamente comprometida. Noutras palavras, sem eles a fábrica corre o risco de interromper a produção, e se ela não produz ou produz menos a consequência é óbvia, também o imposto será pago a menos.

O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações anteriores.

O ICMS é um tributo indireto. Quem arca com o ônus do ICMS é o consumidor final, por isso chamado de *contribuinte de fato*. O sistema de compensação de débitos e créditos previsto pela Constituição tem por objetivo fazer com que a carga tributária seja “empurrada”, de forma sucessiva, nas diversas etapas de circulação econômica, de modo a ser repassada até o elo final da cadeia produtiva e comercial. Se o fisco vedar o crédito fiscal de insumo comercial ou industrial por parte de determinado contribuinte, este, que seria o *contribuinte de direito*, se torna automaticamente *contribuinte de fato*. Isso implica descaracterização do tributo, passando o ICMS a ser um imposto “semidireto”. Tendo em vista que o ICMS integra o valor da operação subsequente, se não for permitido o crédito termina o imposto incidindo sobre tributo já pago, ou seja, será pago tributo sobre tributo, caracterizando-se assim o fenômeno conhecido por “efeito cascata”, comprometendo-se o princípio da não-cumulatividade.

Incorre-se em erro técnico e jurídico afirmar que materiais empregados e consumidos diretamente no processo industrial sejam materiais de consumo. Quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico, trata-se, sem dúvida, de insumos empregados na atividade industrial, nos estritos termos descritos no § 1º do art. 93 do Regulamento.

Afinal de contas, o que são “bens de consumo”?

Nada neste mundo é eterno. Tudo se consome. Algumas coisas se consomem de uma só vez, e outras, mais lentamente. O consumo pode ser de tal ordem que o material simplesmente desapareça (como, por exemplo, os combustíveis líquidos). Noutros casos, o consumo se manifesta pelo desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do bem (lubrificantes e aditivos, por exemplo). Para os efeitos fiscais, importa saber se o consumo, desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do material estão relacionados diretamente com o processo industrial ou se a sua ocorrência se verifica fora do referido processo.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. Para evitar esse tipo de confusão, seria preferível que em vez das expressões “produtos intermediários” (expressão vazia, que nada informa) e “materiais de consumo” (que é muito ampla e, por conseguinte, imprecisa) os materiais de consumo imediato e de vida breve fossem divididos em “materiais de consumo industrial” e “materiais de consumo administrativo”, em oposição aos bens de produção duráveis, estes apropriadamente denominados “bens do ativo permanente”.

Os bens de consumo industrial são na linguagem econômica denominados de insumos. O vocábulo “insumo” corresponde à expressão inglesa *input*, que designa tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado (*output*). O conceito de insumo contrapõe-se ao de produto: insumo é tudo o que “entra” (*input*), e produto é tudo o que sai (*output*).

Matéria-prima e produto intermediário não são expressões equivalentes, mas também não são coisas muito distintas entre si. A expressão “matéria-prima” tem dois significados. Etimologicamente, significa “matéria primeira”, e designa as coisas que provêm da natureza, antes de qualquer tratamento, beneficiamento ou industrialização, como é o caso dos minérios e dos produtos agrícolas *in natura*. Essa matéria-prima em sentido estrito, depois de passar por algum tipo de beneficiamento ou industrialização, pode constituir um produto acabado – produto final – não suscetível de nova industrialização ou aperfeiçoamento, mas pode também esse produto já industrializado vir a ser objeto de um novo processo de beneficiamento ou industrialização, de modo que, de produto acabado que era, se transforma em matéria-prima (em sentido amplo) para a confecção de novas utilidades. Esse bem acabado (para quem o produz) e noutro momento é matéria-prima, o utilize na produção de novas utilidades), pelo fato de se sit

industrialização, é denominado por essa razão de produto “intermediário”, também denominado material secundário (chamado “secundário” por ser obtido de uma matéria-prima, “primeira”).

O conceito de produto intermediário, na acepção que acabo de comentar, é um conceito da Ciência Econômica.

Já no âmbito do ICMS (e do IPI), o conceito de produto intermediário é um pouco diferente. Na linguagem fiscal, designam-se por produtos intermediários certos bens que são consumidos pelas empresas em sua atividade-fim porém não são nem matérias-primas nem materiais de consumo. São denominados de produtos “intermediários” justamente pela circunstância de se situarem nessa faixa de transição, no “meio” (intermédio, entremeio), entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

Produtos consumidos diretamente no processo industrial não constituem “materiais de consumo”, são insumos industriais. Os insumos são gênero, do qual são espécies as matérias-primas e os produtos intermediários, nestes incluídos os catalisadores, os materiais de embalagem e outros materiais secundários empregados na produção de novas utilidades.

Os materiais em questão representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na fabricação de tais mercadorias. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade.

Não há a mais mínima dúvida de que a exigência fiscal objeto dos itens 1º e 2º é indevida. Considero legítimos os créditos fiscais utilizados. Por conseguinte, por se tratar de insumos, não há também por que se cogitar do pagamento da diferença de alíquotas de que cuida o item 4º, por falta de previsão legal.

Passo ao exame da questão da glosa do crédito fiscal relativo ao item 3º, que diz respeito à glosa de crédito fiscal em virtude de as aquisições terem sido feitas sem a descrição específica dos produtos e “Item Admissão TNP” (*sic*). A defesa provou que uma das Notas Fiscais (NF 276147) foi emitida exclusivamente para fins de destaque do ICMS relativamente à Nota Fiscal 275480, que acobertou a aquisição da principal matéria-prima utilizada, que é o benzeno. Observo de que, conforme observação feita na Nota Fiscal 275480, não havia sido destacado o imposto por considerar que haveria diferimento. Descoberto o equívoco, foi emitida a Nota Fiscal complementar. Quanto às outras duas Notas Fiscais, 52029 e 52030, a descrição das mercadorias nos documentos está clara, trata-se de ciclo-hexano, matéria-prima recebida a título de empréstimo. Empréstimo de bens fungíveis é uma operação relativa à circulação de mercadorias. Quem empresta a mercadoria se debita do imposto, que é utilizado como crédito pelo destinatário. Quando este devolve a mercadoria recebida se debita do imposto, para que o estabelecimento de origem se credite, anulando o débito anterior. O procedimento da empresa está perfeito nesse aspecto. Por conseguinte, o lançamento do item 3º é improcedente.

Quanto ao item 7º, o autuado protesta que a acusação fiscal se afigura desarrazoada, ao insinuar que a empresa teria simulado a realização de uma operação não tributável, baseando-se o fiscal no simples fato de a destinatária das mercadorias não ter registrado as entradas na sua escrita fiscal nem em seus arquivos magnéticos. Considera que a fiscalização, de forma leviana, acusou a empresa de ter cometido uma infração pautada exclusivamente no descumprimento de uma obrigação acessória por parte da destinatária, sobre a qual a autuada não tem qualquer responsabilidade e nem obrigação de controle e fiscalização. Aduz que tal fato apenas demonstra o descumprimento do dever de a destinatária escriturar as entradas adquiridas. Especifica as Notas Fiscais, e alega que tanto os relatos “Relatório de Receber” como o seu livro Razão Analítico evidenciam o recebimento.

foram efetuados pela real e única destinatária, a Polyform. Apresenta demonstrativo relacionando os documentos do relatório gerencial e do Razão correspondentes às Notas Fiscais emitidas. Conclui que, se alguém cometeu infração neste caso, não foi a autuada, e sim o seu cliente, que deixou de escriturar as Notas Fiscais de entrada de caprolactama.

O processo foi remetido em diligência a fim de que fosse intimado o autuado no sentido de apresentar os comprovantes de entrega das mercadorias, a exemplo de Conhecimentos de Transporte, “canhotos” das Notas Fiscais, etc., bem como os comprovantes dos pagamentos das operações, de modo a identificar quem efetuou os pagamentos.

Atendendo à diligência, o autuado informou que não dispõe dos Conhecimentos de Transporte porque as operações foram efetuadas sob a cláusula FOB, de modo que o transporte das mercadorias foi feito por conta e ordem da compradora, a Polyform, tomadora do serviço, não havendo qualquer vínculo entre sua empresa, na condição de vendedora, e o prestador do serviço de transporte. Trouxe aos autos cópias do livro Razão Analítico, especificamente a conta “Clientes Nacionais”, onde eram escriturados os valores dos pagamentos efetuados pela aludida empresa. Anexou cópias das Notas Fiscais (fls. 291/305), em cujos rodapés constam as assinaturas de quem as recebeu. Dá destaque à Nota Fiscal 22782 (fl. 301), na qual é identificado como preposto da Polyform Termoplásticos Ltda. o Sr. Nivaldo Rodrigues, que assinou em 6.12.06, confirmando o recebimento da mercadoria vendida pela Braskem. Nas Notas Fiscais constam os números das faturas e os vencimentos. Consta também o nome da transportadora, com respectivo endereço e demais dados pertinentes.

Há, portanto, elementos para a fiscalização agir, caso considere que haja alguma irregularidade. O que não é razoável que, diante de uma consulta ao Sintegra, notando que o destinatário deixou de registrar entradas, simplesmente acusar o vendedor de não ter efetuado as vendas para aquele cliente, deixando que o acusado prove a improcedência da acusação. O autuado não tem poder de polícia. Não pode fiscalizar o destinatário. Não pode obrigá-lo a provar o que quer que seja. Quem pode – e deve – fiscalizar é o fisco. O destinatário neste caso é estabelecido em Simões Filho. Cabe à fiscalização verificar por qual razão ele deixou de escriturar as entradas. Caso fique provado que ele realmente não comprou, aí, sim, será o caso de a fiscalização se voltar para o vendedor, para as medidas cabíveis. Mas isso somente em outra ação fiscal.

Assinalo por fim que o autuante, ao prestar a informação, se referiu à declaração da Polyform Termoplásticos Ltda. de não ter sido o estabelecimento de destino das mercadorias. No entanto, não há nos autos declaração da Polyform nesse sentido.

Em princípio, o ônus da prova é de quem acusa ou alega. É inadmissível acusar o contribuinte de uma irregularidade dessa natureza, deixando que ele prove a improcedência da acusação. Trata-se de uma sociedade anônima, empresa de capital aberto, sujeita a auditorias independentes. A imputação neste caso deixa implícito que a Braskem teria simulado a venda de mercadorias a uma empresa, mas na verdade a venda seria a uma terceira. As operações são todas a prazo. Não vejo como uma empresa como a Braskem possa vender mercadorias a uma pessoa e faturar em nome de outra.

Enfim, considero insuficientes as provas do cometimento imputado ao sujeito passivo.

O lançamento do item 7º é nulo por incerteza quanto ao fato imputado. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o interessado, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Reafirmo que os itens 5º, 6º e 8º não foram impugnados.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, homologan

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0040/08-4**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 3.012,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 3 de março de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR