

A. I. Nº - 298574.0500/08-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCO ANTÔNIO CARVALHO DE MATOS e JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 19/11/2010

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0301-03/10

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Situações heterogêneas num mesmo lançamento: produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, além de valores relativos a outras situações, designadas genericamente como “demais produtos”. O tratamento de água de refrigeração é feito dentro do processo de produção, sendo intrinsecamente relacionado ao processo produtivo, e portanto são legítimos os créditos fiscais dos produtos nele utilizados, na condição de produtos intermediários, por força do critério da não-cumulatividade, haja vista que produtos consumidos diretamente no processo industrial constituem insumos industriais. Já o tratamento de efluentes ocorre fora do processo produtivo, numa etapa posterior, constituindo uma circunstância extrínseca àquele processo, por ser uma decorrência das relações da fábrica com o meio ambiente, justificando-se assim a glosa dos créditos fiscais dos produtos consumidos. Com relação aos “demais produtos”, existem materiais que são empregados no tratamento de água de refrigeração ou que têm função específica no processo fabril (catalisadores, telas catalisadoras, absorventes de resíduos desprendidos de telas catalíticas, removedores de impurezas dos produtos fabricados, aditivos para produção de uréia), constituindo insumos industriais típicos, dando ensejo ao crédito do imposto, e outros que são empregados nas oficinas de manutenção ou têm uso e consumo geral (materiais de lubrificação, peças, roteador de acesso à internet, etc.), tendo de fato a natureza de bens de uso e materiais de consumo, não sendo admissível o crédito. Excluídos os valores relativos a créditos de insumos industriais. **b) AQUISIÇÕES DE NITROGÊNIO PARA PURGA, NÃO CONSIDERADO INSUMO INDUSTRIAL.** Embora os autuantes na informação prestada tenham mantido o lançamento, eles corroboram o que foi alegado pela defesa, reconhecendo que de fato o nitrogênio é utilizado para viabilizar

Nos termos do inciso I d

legítimo o crédito fiscal

Created with

 **nitroPDF** professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

vinculado à industrialização ou seja consumido na atividade-fim da empresa. Lançamento indevido. **c) MATERIAIS DE USO OU CONSUMO CLASIFICADOS ERRONEAMENTE COMO BENS DO ATIVO PERMANENTE.** Trata-se de porcas, parafusos, arruelas, chapas, juntas, válvulas, bujões, tubos, disjuntores, cabos, e bens similares. Máquinas, aparelhos e equipamentos constituem bens do ativo permanente, porém suas partes e peças para conserto ou manutenção somente constituem bens do ativo permanente quando se revestem de características especiais, como, por exemplo, quando alteram as características do bem a que se destinam ou quando prolongam sua vida útil. Afora isso, as partes e peças constituem bens de uso. Os bens objeto deste lançamento constituem típicos bens de uso ou consumo. Mantido o lançamento. **d) SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. TRANSPORTE DE PESSOAL.** O contribuinte quitou parte dos valores relativos ao transporte de pessoal do setor administrativo com os benefícios da Lei nº 11.908/10, o que implica a EXTINÇÃO da lide no ponto em que se encontra relativamente à parte reconhecida pelo autuado. Quanto ao serviço de transporte de pessoal do setor fabril, é legítimo o crédito do imposto. O serviço de transporte de trabalhadores diretamente ligados ao setor produtivo de bens sujeitos à tributação do ICMS constitui insumo industrial. Insumos não são constituídos apenas de bens materiais, de coisas palpáveis. Todos os insumos industriais, sem exceção, dão direito ao crédito, quando adquiridos com incidência do imposto. O direito ao crédito nesse caso é previsto no art. 93, § 1º, do RICMS, ao dispor que a utilização do crédito, “inclusive o relativo aos serviços tomados” (§ 1º, “caput”), condiciona-se a que os serviços tomados estejam vinculados à industrialização (inciso I, “a”). Excluídos os valores relativos aos transportes de pessoal do setor industrial. **e) CRÉDITO DETERMINADO EM FUNÇÃO DE BASE DE CÁLCULO EM VALOR SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR.** Refeitos os cálculos, reduzindo-se o débito a ser lançado, em face dos pontos questionados pelo sujeito passivo. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO.** Os bens objeto do levantamento são basicamente os mesmos do item 1, “a”, supra. Pelos mesmos fundamentos ali expostos, excluem-se do lançamento os valores relativos a insumos industriais. **3. BASE DE CÁLCULO. a) REDUÇÃO INDEVIDA, EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA INTERESTADUAIS DE URÉ]** **60%, EM VEZ DE 30%. Cert**

redução da base de cálculo nas operações interestaduais, nos termos do art. 79 do RICMS, sendo a redução de 60% (inciso I) nas saídas interestaduais dos produtos relacionados nos incisos I a X e XII a XV do art. 20, e de 30% (inciso II) nas saídas interestaduais dos produtos relacionados no inciso XI do art. 20. O autuado é fabricante tanto de “uréia fertilizante” quanto de “uréia pecuária”, sendo que as Notas Fiscais objeto da autuação são referentes às operações com uréia pecuária, que constitui um suplemento para alimentação animal, conforme provas apresentadas pela defesa. O inciso III do art. 20 contempla, dentre outros produtos, rações para animais, concentrados e “suplementos”, com a ressalva de que tais produtos sejam fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura. O autuado fez prova de que os produtos são por ele fabricados, estando a sua indústria registrada no Ministério da Agricultura. Prevê ainda o inciso III que a fruição do benefício é condicionada a que os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, e disso fez prova o autuado. Sendo a uréia pecuária um suplemento à alimentação animal, e estando o suplemento no rol do inciso III do art. 20 do RICMS, aplica-se nas saídas interestaduais do referido suplemento a redução da base de cálculo de 60%, conforme prevê o inciso I do art. 79. Lançamento indevido. **b) ERRO NA APLICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO.** Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. A repartição fiscal homologará os valores já pagos, inclusive os valores quitados com os benefícios da Lei nº 11.908/10. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/5/08, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, dentre outros materiais –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 104.942,03, com multa de 60%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais de consumo – produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, dentre outros materiais –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 142.840,66, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento, classificados erroneamente pelo contribuinte como bens de ativo permanente, sendo glosado crédito no valor de R\$ 691.246,80

4. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de redução indevida da base de cálculo, nas saídas interestaduais de uréia, em valores superiores aos estabelecidos na legislação, por adotar a redução prevista na cláusula primeira, inciso III, do Convênio 100/97, ao invés da prevista na cláusula segunda, inciso III, em consonância com o art. 79, II, do RICMS, sendo lançado imposto no valor de R\$ 2.244.811,70, com multa de 60%;
5. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na apuração dos valores do imposto – erro na determinação da base de cálculo relativa a operações de importação –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.622,43, com multa de 60%;
6. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – aquisições de nitrogênio, notadamente para purga, não considerado insumo industrial –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 696.201,93, com multa de 60%;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado ao processo de industrialização – serviço de transporte de pessoal –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.920.969,75, com multa de 60%;
8. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior à estabelecida “em lei complementar, convênio ou protocolo” [sic] – operações interestaduais em que os custos foram superiores aos custos fiscais do emitente, haja vista a existência de serviços, além dos serviços de pessoal, que não compõem a base de cálculo da operação –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 100.067,57, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 516/541) declarando reconhecer o débito do item 5º. Impugna os lançamentos dos itens 4º e 6º. Reconhece em parte os débitos dos itens 1º, 2º, 3º, 7º e 8º.

No tocante ao item 1º, após destacar a parte reconhecida, impugna o restante, assinalando que se trata de crédito fiscal referente às aquisições de hipoclorito de sódio e cloro liquefeito (para controle microbiológico), fosfato trissódico (para controle de pH), hidrato de hidrazina (dosado para consumir o oxigênio dissolvido na água) e barrilha/carbonato de sódio (utilizado para controle de pH, a fim de evitar corrosão e/ou incrustação). Alega que todos esses materiais são imprescindíveis para a produção de amônia e uréia, e portanto compõem o processo produtivo da empresa, na sua fábrica de fertilizantes nitrogenados, pois consistem em produtos que são utilizados em operações que, sem sua participação, não seria possível a finalização ou continuidade do processo produtivo do estabelecimento.

Explica que amônia, uréia e ácido nítrico têm origem em um processo de transformação do gás natural. Diz que, para a transformação do gás natural em amônia, uréia e ácido nítrico, o processo petroquímico não ocorre sem o concurso de uma série de produtos que compõem o processo fabril, seja permitindo reações químicas e térmicas, seja tratando de outros produtos indispensáveis ao processo fabril, seja mantendo ou lubrificando equipamentos e materiais, sem os quais não se poderia chegar àqueles produtos finais.

Argumenta que o tratamento de água de refrigeração, o tratamento de efluentes e a filtragem da solução da planta de amônia são indispensáveis ao processo de fabricação de amônia, uréia e ácido nítrico, pois constituem etapas sem as quais não se poderia chegar àqueles produtos. Aduz que o sistema de resfriamento tem por fim promover o resfriamento exigido pelo processo de produção, utilizando para isso a água, sendo que, para o seu funcionamento, são utilizados equipamentos como bombas, torre de resfriamento, ventiladores, tubulações e produtos químicos, tais como cloro líquido, hipoclorito de sódio, barrilha leve, carvão ativado, todos utilizados de forma direta nas fases dos processos operacionais. Sustenta que os produtos liquefeito (utilizados para controle microbiológico), fosfato trissódico (para controle de pH), hidrato de hidrazina (dosado para consumir o oxigênio) e amônia são indispensáveis ao processo produtivo da empresa, pois compõem o processo produtivo da empresa, na sua fábrica de fertilizantes nitrogenados, pois consistem em produtos que são utilizados em operações que, sem sua participação, não seria possível a finalização ou continuidade do processo produtivo do estabelecimento.

barrilha/carbonato de sódio (utilizado para controle de pH a fim de evitar corrosão e/ou incrustação) são insumos do processo produtivo, uma vez que nele se esgotam, apesar de não integrarem os produtos finais. Frisa que tais produtos não podem ser considerados como materiais de uso e consumo dissociados do processo produtivo porque sem eles não haveria determinadas etapas do aludido processo, assumindo, assim, a condição de produtos indispensáveis na produção.

Destaca que o crédito fiscal no ICMS decorre de comando constitucional, que prevê a não-cumulatividade desse imposto, comando ao qual estão submetidos tanto o contribuinte quanto o Estado, sendo por ele previsto que se compense o que for devido em cada operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores. Acentua que tal compensação deve ser admitida sem restrições, pois a Constituição não faz qualquer ressalva quanto a esses abatimentos. Cita comentários nesse sentido de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. Cita também Geraldo Ataliba e Roque Carrazza.

Reporta-se à jurisprudência do CONSEF, dizendo que, embora em votos isolados e vencidos, este órgão começou a atentar que a questão do creditamento somente pode ser examinada pela correta verificação do princípio constitucional da não-cumulatividade. Transcreve trecho do voto do conselheiro Nelson Teixeira Brandão no julgamento do Auto de Infração nº 281076.0002/99-0. Transcreve também trecho do voto vencido no julgamento do Auto de Infração nº 298574.2000/06-8.

Conclui argumentando que os produtos químicos em discussão constituem insumos indispensáveis ao processo industrial, sendo por isso improcedente a autuação, pois têm repercussão no preço do produto final, haja vista a inteligência da norma constitucional, que permite firmar a tranqüila diretriz de que o crédito não pode constituir uma mera faculdade outorgada ao contribuinte, mediante critério discricionário, de modo que, como o débito deve ser lançado, o mesmo ocorre com o crédito, porque sem isso o princípio constitucional resultaria ineficaz.

Quanto ao item 2º, que cuida da diferença de alíquotas das mesmas mercadorias objeto do item 1º, o autuado sinaliza o valor que reconhece ser devido, destacando as Notas Fiscais correspondentes, por admitir que realmente são bens não considerados insumos da produção. Já no que concerne aos demais produtos, alega que se trata de bens indispensáveis ao processo produtivo referidos no item 1º, por serem insumo de produção, não cabendo o pagamento da diferença de alíquotas em suas aquisições. Tece em seguida comentários acerca do chamado princípio da não-cumulatividade. Cita Geraldo Ataliba e Cléber Giardinio. Cita também José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. Conclui com citação de Roque Antonio Carrazza.

Com relação ao item 3º, reconhece a procedência de parte da infração, no valor histórico de R\$ 17.380,88. Faz a ressalva de que, no caso da parte reconhecida, apesar de os bens possuírem efetiva natureza de bens de ativo imobilizado, somente não está sendo impugnado o lançamento em virtude da constatação de que, contabilmente, os bens foram levados a resultado e não ativados, e com isso há conseqüentemente divergência entre o tratamento contábil e o fiscal nessas aquisições. Assinala que este é o único motivo do recolhimento parcial do débito do item 3º.

Sustenta que os materiais objeto da autuação efetivamente se destinaram ao ativo imobilizado. Trata-se de válvulas, juntas, tubos, flanges, curvas, conexões, etc., itens que a seu ver constituem típicos materiais de ativo imobilizado. Argumenta que, de acordo com o princípio da não-cumulatividade, todo o imposto incidente nas operações anteriores deve ser compensado nas operações seguintes, de modo a equilibrar a equação de crédito e débito e evitar efeito “cascata” no imposto, com reflexo no preço da mercadoria. Aduz que os bens em questão não são consumidos ou utilizados no estabelecimento, haja vista que possuem a natureza de componentes mecânicos dos equipamentos da empresa, integrando o seu valor e constituindo partes determinantes do seu funcionamento, e, por conseguinte, tais bens são integrantes do ativo

Argumenta que, segundo a definição tributária, gerada a partir permanente é o grupo de contas nas quais são registrados o

instrumentos, os equipamentos, os móveis (ativo imobilizado) ou quaisquer outros direitos que tenham por objeto bens destinados ao exercício da empresa (atividade da companhia), inclusive os de propriedade industrial ou comercial, abrangendo ainda o ativo diferido e os investimentos.

Explica que os bens cujos créditos fiscais foram glosadas no item 3º se referem a paradas programadas para revisão dos equipamentos industriais do estabelecimento ou destinados à instalação de novos equipamentos no estabelecimento.

Considera que, confrontando-se a definição tributário-contábil acima referida com os bens em questão no item 3º do Auto, não há dúvida que estes se enquadram no conceito de ativo permanente, sendo por isso legítimo o creditamento fiscal. Toma por orientação comentários de Roque Antonio Carrazza acerca da não-cumulatividade.

Com relação ao item 4º, o autuado alega que a legislação pertinente, em especial o Convênio ICMS 100/97, reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas de insumos agropecuários, estabelecendo duas “alíquotas” de redução de base de cálculo, de 60% e 30%, de modo que, diversamente do que acusam os autuantes, a “redução da alíquota” em 60% foi feita de forma lícita, pois os produtos autuados constituem suplemento animal, conforme comprovam os documentos fiscalizados, que demonstram o registro do estabelecimento autuado no Ministério da Agricultura e do Abastecimento, como estabelecimento produtor de suplemento alimentar para animais, a saber: a) registro do estabelecimento (FAFEN) no Ministério da Agricultura e Abastecimento, como produtor de suplemento alimentar para animais; b) registro do produto (uréia pecuária) no Ministério da Agricultura e Abastecimento; c) ofício do Ministério da Agricultura e Abastecimento, declarando a condição da FAFEN como estabelecimento produtor de suplemento alimentar para animais.

A defesa assinala que o Auto de Infração se refere equivocadamente a saídas interestaduais de uréia de forma genérica, como se a empresa apenas fosse produtora de uréia fertilizante, mas esse não é o caso, pois, como comprovam os registros acima indicados, a FAFEN é produtora tanto de uréia fertilizante quanto de uréia pecuária, e é a essa última que se referem as Notas Fiscais objeto da autuação, e por essa razão é legal a redução da base de cálculo em 60% praticada pela empresa. Aduz que esse enquadramento do aludido produto como suplemento animal já foi, inclusive, reconhecido pelo CONSEF no julgamento de Auto de Infração lavrado sob o mesmo fundamento, tendo sido anulado o Auto de Infração quanto ao item relativo a essa questão, de acordo com o acórdão anexo, do qual transcreve trechos.

Conclui considerando restar inegável que foram preenchidos os requisitos legais necessários para fruição da redução da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de uréia com a “alíquota” de 60%, sendo assim a seu ver improcedente o valor lançado.

O lançamento do item 5º foi reconhecido pelo sujeito passivo.

Quanto ao item 6º, o autuado discorda que seja indevido o crédito do imposto nas aquisições de nitrogênio, tendo a fiscalização considerado que, como tal produto é destinado ao processo de purga, isso o configuraria como material de consumo. Frisa que o nitrogênio constitui insumo da atividade produtiva e por isso sua aquisição enseja direito ao creditamento do imposto, com base no princípio constitucional da não-cumulatividade. Sustenta que a aplicação do nitrogênio no processo de purga é essencial e inerente ao próprio processo produtivo do estabelecimento, sem o qual não são obtidos os produtos finais, que são amônia, uréia, ácido nítrico e gás carbônico. Chama a atenção para o laudo técnico anexo, que descreve o processo produtivo da FAFEN e demonstra o uso do nitrogênio como elemento de purga do sistema. Explica que o processo de purga consiste na aplicação do nitrogênio (gás não reativo) nos compartimentos e sistemas da planta industrial da FAFEN, a fim de deslocar os gases inflamáveis remanescentes e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, a oxidação, incêndio e ; industrial, de modo que constitui uma modalidade de processo de : industrial não pode operar, sob pena de explosão do sistema e até

operacional. Aduz que, apesar de o nitrogénio aplicado na purga não compor o produto final, ele é indispensável à sua obtenção, e portanto cabe o creditamento do ICMS incidente na aquisição, em face dos mesmos fundamentos já declinados quanto à aquisição de produtos para o processo de tratamento da água de refrigeração e para o processo de tratamento de efluentes, não se caracterizando como material de mero uso ou consumo. Frisa que, de acordo com o referido laudo técnico, o nitrogénio é utilizado como elemento de inertização e segurança do sistema no processo de purga, não apenas nas paradas programadas e imprevistas, mas também e principalmente no curso do processo produtivo, ou seja, sem a interrupção do sistema, mediante o procedimento denominado tecnicamente de “selo seco” (item 2.2 do laudo) nos procedimentos de início e reinício do sistema (item 2.1) e na purga do sistema interligado à rede de dutos que alimenta o “flair”, chama de segurança da planta industrial (item 2.3).

Conclui dizendo que, pelos mesmos fundamentos esposados com relação ao item 1º, deve ser anulado o lançamento do item 6º, em obediência ao princípio da não-cumulatividade.

No tocante ao item 7º, declara reconhecer a procedência de parte da infração, aduzindo que já recolheu R\$ 519.106,67, e passa a impugnar o lançamento no tocante à parte não reconhecida.

Questiona como preliminar os valores atinentes aos exercícios de 2003, 2004 e 2005, reclamando que este Auto, nesse ponto, configura ilegal revisão de lançamento já homologado. Frisa que, de acordo com os documentos anexos, os fatos geradores compreendidos nos exercícios de 2003 a 2005 foram objeto de fiscalização anterior, em que, tendo sido examinada toda a documentação fiscal da companhia, concluiu pela inexistência de infração quanto ao creditamento do imposto incidente sobre os serviços de transporte interestadual ou intermunicipal que no presente Auto está sendo considerado ilegal. Juntou termos de monitoramento e Autos de Infração. Argumenta que esses documentos provam que a fiscalização, ao lavrá-los sem fazer qualquer ressalva quanto ao creditamento do ICMS sobre os serviços de transporte de pessoal, homologou o lançamento do ICMS referente a tais fatos geradores, de modo que não há erro de fato que justifique uma revisão de ofício. Observa que, nos termos do art. 149 do CTN, a revisão de ofício somente é admitida quando atendidos, cumulativamente, dois requisitos: desde que efetivada antes do termo do prazo decadencial, e desde que a situação fática se enquadre em uma das hipóteses do rol taxativo daquele dispositivo. Sustenta que no presente caso a revisão efetuada não atende ao segundo requisito acima referido, em especial porque a autuação na forma perpetrada representa inequívoca modificação do critério jurídico da tributação, que não é admitida pela jurisprudência do STJ, pois a revisão de ofício em questão não possui base em erro de fato, mas sim em erro de direito, por parte do próprio fisco, quanto à interpretação dos elementos objetivos do fato gerador, por implicar valoração jurídica do fato. Menciona jurisprudência. Socorre-se do princípio da imutabilidade do lançamento, sustentando que a mudança de entendimento do fisco quanto ao creditamento do ICMS sobre os serviços de transporte de pessoal do estabelecimento não enseja revisão do lançamento homologado, em que o contribuinte prestou corretamente todas as informações e forneceu todos os elementos fáticos.

Quanto ao mérito, alega que também não procede a autuação no tocante a todos os exercícios apontados no Anexo F do Auto, em virtude do efetivo direito constitucional de creditamento do ICMS, tomando por fundamento o art. 97 do RICMS, que transcreve em parte, frisando trechos. A seu ver, o dispositivo regulamentar tido como infringido não pode ser utilizado pelo fisco para negar o crédito, pois os créditos fiscais glosados são oriundos de contratos de prestação de serviço de transporte de pessoas a serviço da empresa, conforme documento anexo, vinculados às atividades operacionais do estabelecimento, onde se realizam as atividades de produção industrial. Transcreve trecho de voto proferido no julgamento do Auto de Infração nº 299904.0001/02-1.

Argumenta que o crédito tributário do ICMS decorre do princípio da não-cumulatividade, e a ele se submetem o contribuinte e o Estado, na qual a Constituição não estabelece qualquer restrição. Cita doutrina

No tocante ao item 8º, o autuado reconheceu a procedência parcial da infração, recolhendo R\$ 89.728,26, e impugnou o restante. Com relação à parte não reconhecida, alega que os autuantes incorreram em erro na apuração do efetivo custo fiscal das transferências da FAFEN de Sergipe para a FAFEN da Bahia. Segundo a defesa, o erro ocorreu porque os autuantes, ao expurgarem os valores excedentes que compunham o custo fiscal apontado nas Notas Fiscais, o fizeram de forma indiscriminada e acabaram por também retirar os custos de mão-de-obra, sendo que estes pertencem à classe dos custos fiscais e por isso conferem direito a creditamento de ICMS pelo estabelecimento de destino. A defesa toma por fundamento os arts. 12 e 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Considera que o equívoco se deveu ao fato de os autuantes terem excluído do custo fiscal das transferências, de forma genérica, todos os valores apropriados na Conta 644 do Livro Fiscal - Serviços de Terceiros (conta indicada na planilha de demonstração do custo de transferência que foi fornecida pelo contribuinte aos autuantes na época da fiscalização). Diz que dentre os valores expurgados estavam os pertinentes ao custo de mão-de-obra dos produtos. Alega que, mesmo que se considere que a impugnante incorreu em erro de registro ao lançar na Conta 644, cujo título é “Serviços de Terceiros”, o custo com mão-de-obra diretamente empregada nos produtos objeto de transferência entre os seus estabelecimentos, ainda assim não se justifica a autuação nos termos como foi efetivada, pois isso representaria tributação indevida e enriquecimento sem causa do ente tributante.

Alega que o erro nos registros contábeis configura unicamente um descumprimento de obrigação acessória (erro de escrituração), de modo que caberia apenas a multa do inciso XXII, ou no máximo a do inciso XVIII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Conclui ponderando que não procede a infração quanto à parte impugnada, haja vista que se refere ao creditamento de ICMS relativo a mão-de-obra que compõe o custo fiscal das transferências dos produtos considerados.

Pede que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente, homologando-se os recolhimentos referentes à parte reconhecida.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, bem como a pericial contábil e técnica, especificamente quanto ao item 8º, relativamente ao custo de mão-de-obra na Conta 644 - Serviço de Terceiros. Juntou documentos. Em petição posterior requereu a juntada de novos documentos (fl. 700),

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 716/734) dizendo que, no tocante ao item 1º, a lavratura do Auto de Infração está baseada no disposto no art. 93, V, “b”, do RICMS, que transcrevem. Consideram que os produtos hipoclorito de sódio, cloro liquefeito, fósforo trissódico, hidrato de hidrazina e barrilha/carbonato de sódio não têm qualquer vinculação com o produto final, haja vista serem destinados ao tratamento de água de refrigeração. Dizem que o autuado trata a água de refrigeração para preservação dos equipamentos industriais por onde a mesma circula (trocadores de calor, tubulações, torres, bombas, etc.), uma vez que o sistema de resfriamento com água de refrigeração é um sistema fechado e portanto, sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema, sendo assim conveniente manter a mesma em condições de pH (índice que mede o grau de acidez), entre outras propriedades adequadas, para evitar a corrosão dos seus equipamentos industriais, razão essa da adição de barrilha/carbonato de sódio, hipoclorito de sódio, cloro liquefeito, fósforo trissódico e hidrato de hidrazina, que da mesma forma atuam como inibidores de corrosão, desincrustantes, bactericidas, etc., não tendo, portanto, nenhuma relação com o processo industrial responsável pelas reações necessárias para fabricação de amônia, uréia e ácido nítrico, jamais se podendo dizer que este tratamento é indispensável ao processo industrial ou para produção dos produtos finais. Ressaltam que essa questão já foi objeto de autuações anteriores, tendo sido sempre acatada pelo CONSEF a pedido de não reconhecer os créditos lançados pelo contribuinte. Quanto à

à apropriação de créditos fiscais são inconstitucionais, entendem que tal matéria não pode ser apreciada no âmbito administrativo.

Com relação ao item 2º, fato vinculado ao do item 1º, dizem que mantêm a cobrança do pagamento relativamente à diferença de alíquotas, pois os materiais não se enquadram na classificação de matéria-prima pelas razões já expostas na informação do item anterior.

Quanto ao item 3º, dizem que os dispositivos do RICMS que fundamentam a autuação são os mesmos apontados para o item 1º. Assinalam que os materiais que foram objeto da glosa do crédito são peças destinadas à reposição de elementos idênticos nos mais diversos tipos de equipamentos e máquinas ou estruturas já existentes na instalação industrial do autuado, relacionadas à manutenção ou parada programada. Aduzem que se trata de materiais de uso genérico, tais como, arruelas, parafusos, tubos, gaxetas, recheio de torres, luminárias, porcas, rolamentos, cabos flexíveis, eletrodutos, juntas, válvulas dos mais diversos tipos (esferas, globos, etc.), tubos de aço-carbono e inox, barras roscadas, flanges, curvas, conexões, mancais, retentores e vários outros materiais com as mesmas características.

Com relação ao 4º item, afirmam os autuantes que a lavratura do Auto de Infração está baseada nos arts. 11, 79 e 20 do RICMS, que transcrevem em parte, e na cláusula segunda, III, do Convênio ICMS 100/97. Consideram que, de acordo com os citados dispositivos, é cristalino o entendimento de que uréia pecuária é um produto à base de uréia ou em última análise um análogo da uréia que foi produzida, como o próprio nome indica, para uso na pecuária. Argumentam que, sendo o Convênio 100/97 norma tributária, a regra especial derroga a geral, e sendo assim a especificação da cláusula segunda, inciso III, afasta a incidência da cláusula primeira, inciso III, utilizada pelo sujeito passivo. Aduzem que tal entendimento está expresso no art. 79, inciso II [do RICMS]. Quanto ao julgamento trazido aos autos pelo sujeito passivo para demonstrar o reconhecimento, pelo CONSEF, do seu ponto de vista, os fiscais contrapõem que tal decisão não indica a unanimidade de interpretação dessa questão, a exemplo dos julgamentos dos Autos de Infração nº 298574.0003/04-3 e 279464.0001/03-7. Transcrevem decisões do CONSEF. Consideram que o lançamento é procedente.

No tocante ao item 6º, afirmam os autuantes que a lavratura do Auto de Infração está baseada no art. 93, V, “b”, do RICMS, e no art. 124, I, “a”, §§ 1º e 2º, que transcrevem. Consideram que o nitrogénio não é insumo da atividade produtiva da empresa, pois tal produto é utilizado para viabilizar a realização de operação segura e para colocar em atividade operacional as unidades produtivas, e por conseguinte não cabe creditamento do ICMS.

Com relação ao item 7º, dizem os autuantes que a lavratura do Auto de Infração está baseada nos arts. 97, II, e 124, I, “a”, e §§ 1º e 2º, do RICMS, que transcrevem. Observam que as “operações” de serviços de transporte não foram objeto de anterior lançamento suplementar de ofício, como é assinalado nos próprios documentos acostados ao processo pelo sujeito passivo, e portanto não cabe a alegação de revisão de ofício do lançamento. Aduzem que não há homologações expressas relativas a anteriores fiscalizações tributárias, quer por monitoramento, quer por auditorias fiscais e contábeis. Argumentam que, conforme determina o art. 150, “caput”, do CTN, com jurisprudência do STJ, é necessária a existência de homologação expressa pela autoridade administrativa, e neste caso, pelo contrário, existem ressalvas quanto ao direito de a fazenda pública apurar, dentro do prazo decadencial, elementos que possam configurar obrigações tributárias do contribuinte. Destacam que não houve modificação do critério jurídico, pois o presente lançamento decorre da análise do pedido de ratificação de crédito extemporâneo, formulado no Processo nº 116166/2007-6, originado em 30.9.2005, em virtude de pagamento do Auto de Infração nº 298574.0511/05-7, utilizado em junho de 2007, através de ajustes no respectivo Registro de Apuração do ICMS. Consideram ser procedente o lançamento tributário suplementar em tela, pois, na 1ª
prazo decadencial, oferta paridade no tratamento, tanto para o
administração pública, e, assim como o contribuinte utilizou, de fo

em virtude do pagamento do Auto de Infração nº 298574.0511/05-7, ratificado pelo sujeito ativo, este ente tributante possui também o direito em apurar obrigações tributárias, na forma descrita acima, cujo limite para os sujeitos da relação jurídico-tributária é o prazo decadencial, conforme os ensinamentos do prof. Leandro Paulsen, que informa ser a limitação do tempo o corolário do princípio da segurança jurídica. Concluem ponderando ser lícito o lançamento, tendo em vista que o prazo decadencial é de 5 anos, conforme dicção do art. 173 do CTN, e, sendo assim, o presente lançamento está em consonância com a condição resolutória da não-homologação. Quanto ao mérito, consideram os fiscais que o autuado não provou que as “operações” de serviços de transporte estejam relacionadas a operações de saídas tributadas, havendo, ao contrário, a constatação de que o creditamento decorrente dessas “operações” não está de acordo com a legislação vigente, sendo, portanto, procedente a autuação.

No tocante ao item 8º, afirmam os autuantes que a lavratura do Auto de Infração está baseada no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e nos arts. 93, § 5º, II, 97, VIII, e 124, I, “a” e §§ 1º e 2º, do RICMS. Informam que o autuado apresentou planilha demonstrando os componentes da base de cálculo das operações de transferências, e foi glosada a conta de serviços 644, em virtude de ela não constar na determinação em norma complementar, já que os custos de materiais e de pessoal estão devidamente discriminados, e portanto a tributação é devida, ao glosar os respectivos créditos fiscais, tendo em vista não permitir o enriquecimento sem causa do contribuinte, pela incorreta dimensão da base de cálculo daquelas operações, tendo nesse sentido jurisprudência do CONSEF, que transcreve. Consideram que a infração é procedente, não necessitando de diligência fiscal, pois a matéria de direito está devidamente comprovada nos autos. Opinam pela manutenção dos lançamentos em sua totalidade.

O processo foi posto em pauta de julgamento na sessão do dia 7.8.08. Na sessão de julgamento, decidiu esta Junta que se fazia necessária a realização de diligência para instruí-lo adequadamente, haja vista que os itens 1º, 2º e 7º envolviam elementos relativamente heterogêneos, e havia dúvida quanto ao lançamento do item 8º, haja vista a alegação da defesa quanto à existência de erro no tocante aos valores relativos a mão-de-obra. Na diligência (fls. 744-745) foi solicitado que os autuantes refizessem os demonstrativos dos itens 1º e 2º, indicando, separadamente, em relação a cada período, quais os valores relativos a) aos produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração, b) aos produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes e c) aos demais produtos, com indicação de cada produto e da forma como cada um é empregado, utilizado ou consumido pela empresa. Com relação ao item 7º, foi solicitado que os demonstrativos fiscais fossem refeitos de modo a se conhecer, separadamente, a) quais os créditos relativos ao transporte de pessoal do setor administrativo e b) quais os créditos relativos ao transporte de pessoal do setor industrial, relativamente a cada período. No tocante ao item 8º, tendo em vista não estar suficientemente claro em que consistiria a “conta de serviços 644”, foi solicitado na diligência que, se em tal conta fossem incluídos custos relativos a “matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra”, os autuantes atentassem para a regra do art. 56, V, “b”, do RICMS, e prestassem esclarecimentos sobre essa questão, de modo a ficar clara para a situação sob os aspectos contábil e fiscal, refazendo-se os cálculos, se fosse o caso.

Um dos autuantes intimou o contribuinte (fl. 761) a apresentar demonstrativos visando ao atendimento da diligência.

O contribuinte atendeu à solicitação, conforme consta às fls. 749-750 (papéis autuados fora de ordem) e juntou mídia magnética (fl. 751).

O fiscal prestou informação respondendo à diligência (fls. 857-858) pontuando que, com base nos subsídios apresentados pelo contribuinte, relativamente aos itens 1º e 2º do Auto de Infração, foram elaborados novos demonstrativos, intitulados “Anexo A após a diligência”, especificando a utilização de produtos, por período. Com relação ao item 7º, foi elaborado o demonstrativo “Anexo F

conta os créditos fiscais relativos ao transporte de pessoal do regime de trabalho de turno de 8 horas, conforme entendimento da empresa de que tais créditos são devidos (fls. 824-825), porém o autuado apresenta valores relativos aos meses de março de 2006 a novembro de 2007 exclusivamente, não mencionando dados para os exercícios de 2003 a 2005. O fiscal salienta que a “operação transporte”, tanto do pessoal submetido ao mencionado regime de trabalho quanto do pessoal do setor administrativo, não enseja direito a crédito de ICMS, conforme exposto na informação fiscal. Aduz que os aspectos contábil e fiscal foram abordados pelo autuado relativamente ao item 8º do Auto, às fls. 749-750, e então foi elaborado o “Anexo H após a diligência”, no qual estão incluídos os valores da conta serviços 644, para o cômputo do custo fiscal e conseqüentemente do crédito fiscal utilizado, de forma indevida, na aquisição de mercadorias por transferência, às fls. 826/852. Informa que juntou relatórios que indicam o recolhimento parcial realizado pelo contribuinte, às fls. 798-799. A diligência, com os papéis anexados pelo autuante, compõem as peças às fls. 749/858.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 859-859-A).

O autuado pronunciou-se (fl. 862) dizendo nada ter a manifestar. Diz ratificar todos os termos da impugnação apresentada. Reitera o pedido de improcedência do Auto, para anular as transgressões apontadas e homologar o lançamento referente aos valores já reconhecidos e pagos.

Foi determinada a remessa dos autos em nova diligência (fls. 870/874), tendo em vista que a diligência anterior não tinha sido cumprida na forma solicitada. Foram reiterados os termos da solicitação anterior relativamente aos itens 1º e 2º, e explicitados mais detalhadamente o que se pretendia esclarecer no tocante aos itens 7º e 8º.

Os fiscais prestaram informação (juntada aos autos fora de ordem, fls. (936/940). Juntaram novos demonstrativos (fls. 876/935).

O órgão preparador intimou o contribuinte (fls. 944-945), dando ciência da nova diligência, com cópias das fls. 870/874 e 876/940, e reabriu o prazo de defesa (30 dias).

O autuado manifestou-se (fls. 947/950) lembrando que na defesa inicial já havia reconhecido a procedência parcial do item 8º, recolhendo R\$ 89.728,26, tendo impugnado o restante, no valor de R\$ 10.339,31, pois havia entendido que a fiscalização não havia incluído nos preços de transferência os valores relativos à conta 644 do livro fiscal, sendo que no demonstrativo denominado “Anexo H após a diligência” de fato foi considerada a referida conta 644, apurando o valor de R\$ 91.256,62. Aduz que, tendo já reconhecido a quantia de R\$ 89.728,26, reconhece agora a diferença de R\$ 1.528,36, que recolheu, conforme comprovante anexo, totalizando os valores reconhecidos o montante de R\$ 91.256,62, conforme o mencionado “Anexo H após a diligência”.

Esta Junta determinou a realização de uma terceira diligência (fls. 963/967), para obtenção de esclarecimentos. Nesta terceira diligência foi assinalado que, no caso dos itens 1º e 2º, nas diligências anteriores havia sido solicitado que os autuantes, dentre outros elementos, informassem qual a função desempenhada pelos materiais objeto da glosa do crédito, descrevendo a forma como cada um é empregado, utilizado ou consumido pela empresa, porém os fiscais, embora especificassem os valores relativos a produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e a produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, não deixaram claro os valores relativos a “demais produtos” e a “materiais/outras mercadorias”, e, além disso, os valores relativos às quatro situações estavam misturados, não permitindo saber, mês a mês, os totais relativos a cada uma. Em face disso, foi solicitado que, com base nos demonstrativos às fls. 876/914 (item 1º) e 915/934 (item 2º), fossem elaborados demonstrativos distintos, um relativo aos produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração, outro relativo aos produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, outro relativo aos chamac relativo aos referidos “materiais/outras mercadorias”, indicando, m cada uma das 4 situações, com os respectivos totais, podendo

suprimidas as indicações concernentes ao Estado de origem, base de cálculo, alíquota, débito e crédito, sendo bastantes as indicações atinentes ao mês, data, Nota Fiscal, tipo do bem ou mercadoria, valores autuados, função do bem ou mercadoria, unidade de uso e forma de uso ou consumo do bem ou mercadoria. Na mesma diligência foi solicitada emissão de parecer que deixasse claro se, no caso do item 8º, o cálculo do custo das mercadorias efetuado pela fiscalização, para efeitos de validade do crédito fiscal, está rigorosamente de acordo com o critério fixado no art. 56, V, “b”, do RICMS, segundo o qual a base nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

A diligência foi cumprida por fiscal estranho ao feito (fls. 970-971). Foram anexados novos demonstrativos (fls. 972/1007).

Dada ciência dos novos elementos ao sujeito passivo, este se manifestou (fls. 1010/1014) dizendo que, no tocante aos itens 1º e 2º, a revisão efetuada em nada altera o mérito da discussão, pois os materiais são consumidos na condição de elementos indispensáveis ou necessários no processo de produção da empresa, tendo na revisão havido alteração para menos no tocante ao item 1º, no valor de R\$ 1.053,77. Quanto ao item 8º, diz que concorda com o resultado das diligências, já tendo efetuado o pagamento dos valores apurados após a revisão. Conclui dizendo que, devido à anistia concedida pela Lei nº 11.908/10, recolheu, em razão do reconhecimento parcial do item 7º, o montante de R\$ 478.093,95, e requer a homologação das quantias pagas, nos valores históricos de R\$ 632.041,14, R\$ 1.528,47 e R\$ 478.093,95. Requereu a juntada dos elementos às fls. 1015/1023.

VOTO

Analisarei em conjunto os itens 1º e 2º deste Auto, haja vista a estreita correlação entre os dois: o item 1º cuida da glosa de crédito fiscal de ICMS relativo a produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, dentre outros materiais, e o item 2º cuida da falta de pagamento da diferença de alíquotas dos mesmos produtos, isto é, produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, dentre outros materiais.

Tendo em vista que os créditos glosados e as diferenças de alíquotas envolvem situações um tanto heterogêneas, foi necessário fazer-se a separação dos valores atinentes a cada uma. Para isso, foram necessárias várias diligências. A maior dificuldade consistiu em se determinar qual a natureza dos materiais em questão, havendo inexplicável resistência dos nobres autuantes em revelar qual a natureza de tais bens, de modo a se conhecer a função de cada um no processo fabril, sendo preciso que, depois de duas diligências infrutíferas, se recorresse a fiscal estranho ao feito para esclarecer as dúvidas, haja vista que, além de não se saber de que forma os produtos são empregados, utilizados ou consumidos pela empresa, nos demonstrativos fiscais, juntamente com valores relativos a produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, constavam valores relativos a outras situações, designadas genericamente como “demais produtos” e “materiais/outras mercadorias”, e, além disso, os valores relativos às quatro situações estavam misturados, não permitindo saber, mês a mês, os totais relativos a cada uma. Foram determinadas duas diligências, e os nobres autuantes devolveram os autos praticamente com os mesmos vícios.

Na última diligência, cumprida por fiscal estranho ao feito, chegou-se ao seguinte resultado:

1. o item 1º compreende créditos relativos a:
 - 1.1 – produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração: fls. 972-973;
 - 1.2 – produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes:
 - 1.3 – “demais produtos”: fls. 975/992;

- 1.4 – “materiais/outras mercadorias”: fls. 993-994;
2. o item 2º compreende diferenças de alíquotas (nos cabeçalhos dos novos demonstrativos consta equivocadamente como “demonstrativo de crédito fiscal” – fls. 995/1007) relativas a:
 - 2.1 – produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração: fls. 995/997;
 - 2.2 – produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes: fl. 998;
 - 2.3 – “demais produtos”: fls. 999/1001;
 - 2.4 – “materiais/outras mercadorias”: fls. 1002/1007.

Abordarei primeiro a questão dos créditos fiscais (item 1º) e da diferença de alíquotas (item 2º) relativamente aos produtos químicos empregados pela empresa no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes.

Costuma-se dizer que o tratamento de água de refrigeração é feito dentro do processo de produção, ao passo que o tratamento de efluentes ocorre fora do referido processo, numa etapa posterior. Embora essa distinção seja tênue – se é que existe –, levarei em conta, neste voto, o seguinte critério: o tratamento de água de refrigeração é algo intrinsecamente relacionado ao processo produtivo, ao passo que o tratamento de efluentes constitui uma circunstância extrínseca àquele processo, por ser uma decorrência das relações da fábrica com o meio ambiente, não estando, a rigor, atrelado ao processo produtivo.

Considero legítimo o crédito fiscal relativo aos produtos químicos empregados no tratamento da água de refrigeração, na condição de produtos intermediários, por força do critério da *não-cumulatividade*. Minha convicção nesse sentido já foi manifestada em várias decisões anteriores envolvendo créditos fiscais de produtos empregados na produção industrial em condições semelhantes às verificadas no presente caso.

É evidente que *materiais empregados na atividade industrial* não podem ser considerados “materiais de consumo”, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário.

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 subseqüentes seja

sendo que, se algumas destas operações ou prestações ou outras forem isentas ou não tributadas, o crédito

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 critério 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 em questão são produtos intermediários empregados no processo industrial, e não “materiais de consumo”, conforme pretende a fiscalização.

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 a oportunidade de atuar como relator em inúmeros processos envolvendo créditos fiscais relativos a 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 Aliomar Baleeiro, o insigne mestre baiano, ministro do STF, no relator, concluiu, relativamente ao antigo ICM, que produtos

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.

Cumpra-se 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. Digo mais: o crédito fiscal não constitui sequer um “direito” do contribuinte – na verdade, o sistema débito/crédito integra o *critério legal de apuração do imposto*, já que se trata de um tributo não cumulativo. A lei, dentre uma série de regras técnicas, tais como as que fixam a *base de cálculo* e a *alíquota*, contém também a *regra da não-cumulatividade*: deve-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

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”. Ao não ser permitido o crédito, e tendo em vista que o ICMS integra o valor da operação subsequente, 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 fossem divididos em “materiais de consumo industrial” e “materiais de consumo comercial”.

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 que num momento é produto acabado (para quem o produz) e noutro momento é matéria-prima, em sentido amplo (para quem o utilize na produção de novas utilidades), pelo fato de se situar no “meio” da cadeia de 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. A lei autoriza também o crédito fiscal no caso de as operações seguintes destinarem os produtos acabados ao exterior com imunidade ou exclusão (isenção heterônoma) do tributo.

Não há a mais mínima dúvida de que a glosa de créditos relativos a produtos químicos empregados no tratamento de água de refrigeração 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 nas aquisições dos mesmos materiais, por falta de previsão legal. Sendo assim, devem ser excluídos os valores apurados nos demonstrativos às fls. 972-973 (item 1º, créditos fiscais) e 995/997 (item 2º, diferença de alíquotas).

Quanto aos produtos empregados no tratamento de efluente

Created with



nitroPDF

professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

apurados nos demonstrativos à fl. 974 (item 1º, créditos fiscais) e 998 (item 2º, diferença de alíquotas).

Com relação aos “demais produtos”, analisando-se os demonstrativos às fls. 975/992 e 999/1001, existem produtos que são empregados no tratamento de água de refrigeração, e outros que são empregados nas oficinas de manutenção. Deverão ser excluídos os valores relativos a produtos empregados no tratamento de água de refrigeração, mantendo-se os demais.

Quanto aos “materiais/outras mercadorias”, analisando-se os demonstrativos às fls. 993-994 e 1002/1007, consta que existem catalisadores, telas catalisadoras, absorventes de resíduos desprendidos de telas catalíticas, removedores de impurezas dos produtos fabricados, aditivos para produção de uréia, como também existem materiais de uso e consumo geral, além de outros cuja destinação o contribuinte não informou. Catalisadores dão direito ao crédito – são produtos intermediários típicos. Também são produtos intermediários os absorventes de resíduos e os removedores de impurezas dos produtos fabricados, Aditivos empregados na produção de uréia são matérias-primas. Deverão ser excluídos os valores relativos aos catalisadores e demais insumos. Ficam mantidos os valores relativos a materiais em relação aos quais o contribuinte não informou sua função, bem como os valores relativos a gastos com manutenção e compras de bem de uso: materiais de lubrificação, peças, roteador de acesso à internet, etc. Nos demonstrativos relativos à diferença de alíquotas elaborados por ocasião da última diligência (em cujo cabeçalho consta equivocadamente como demonstrativo de “crédito fiscal” (fls. 995/1007), consta um equipamento denominado “Talha de 5 ton do Senit” (fls. 1005-1006). Provavelmente se trata de um bem do ativo imobilizado, e sendo assim não há dúvida que é devido o pagamento da diferença de alíquotas, já que o bem é procedente de São Paulo.

Os demonstrativos dos itens 1º e 2º deverão ser refeitos com base nos seguintes elementos, que aqui reproduzo a partir das peças elaboradas pelo auditor José Francisco dos Santos, acostadas às fls. 972/1007, remanescendo imposto a ser lançado nos valores de R\$ 65.251,89 (item 1º) e R\$ 113.951,84 (item 2º):

Item 1º - glosa de créditos:

MÊS	PRODUTOS QUÍMICO PARA TRATAMENTO DE EFLUENTES	MAT. DE USO (EXCETO PRODS. PARA TRAT. ÁGUA DE REFRIGERAÇÃO, REMOVEDORES DE IMPUREZAS, ADITIVO PARA PRODUÇÃO DE URÉIA)	OUTROS (EXCETO CATALISADORES, ABSORVENTES OU REMOVEDORES DE IMPUREZAS, ADITIVO PARA PRODUÇÃO DE URÉIA E TELAS E SUPORTES CATALISADORES)	TOTAL (R\$)
JAN/06	292,89 fl. 974	- fl. 975	- fl. 993	292,89
FEV/06		1.448,71fls. 975-976	- fl. 993	1.448,71
MAR/06		6.983,48fls. 976-977	- fl. 993	6.983,48
ABR/06		1.861,65fls. 977-978	- fl. 993	1.861,65
MAI/06		8.263,48fls. 978/980	- fl. 993	8.263,48
JUN/06		8.390,87fls. 980/982	- fl. 993	8.390,87
JUL/06		9.902,48fls. 982/984	-fls. 993-994	9.902,48
AGO/06		6.070,73fls. 984/986	292,76 fl. 994	6.363,49
SET/06		-fls. 986-987	- fl. 994	-
OUT/06	210,96 fl. 974	5.735,68fls. 987-988	- fl. 994	5.946,64
NOV/06		11.426,27fls. 988/991	- fl. 994	11.426,27
DEZ/06		4.371,93fls. 991-992	- fl. 994	4.371,93
Total				65.251,89

Item 2º - diferença de alíquotas:

MÊS	PRODUTOS QUÍMICO PARA TRATAMENTO DE	MAT. DE USO (EXCETO PRODS. PARA TRAT. ÁGUA DE REFRIGERAÇÃO, REMOVEDORES DE IMPUREZAS E DE	OU CA' ABS REMOVED ADITIVO I
-----	-------------------------------------	---	------------------------------

	EFLUENTES	CONTAMINANTES, PREPARAÇÃO DE SOLUÇÃO ABSORVEDORA DE CO2)	URÉIA E TELAS E SUPORTES CATALISADORES)	
JAN/06	- fl. 998	- fl. 999	110,00 fls. 1002-1003	110,00
FEV/06	- fl. 998	- fl. 999	91,00 fl. 1003	91,00
MAR/06	- fl. 998	- fl. 999	- fl. 1003	-
ABR/06	- fl. 998	- fl. 999	- fl. 1003	-
MAI/06	- fl. 998	- fl. 999	- fl. 1003	-
JUN/06	- fl. 998	- fl. 999	- fl. 1004	-
JUL/06	- fl. 998	- ... fls. 999/1000	2.747,58 fl. 1004	2.747,58
AGO/06	- fl. 998	- fl. 1000	428,39 fl. 1005	428,39
SET/06	- fl. 998	- fl. 1000	- fl. 1005	-
OUT/06	- fl. 998	- fl. 1000	103.621,72 fls. 1005-1006	103.621,72
NOV/06	- fl. 998	- fl. 1001	6.351,80 ... fls. 1006-1007	6.351,80
DEZ/06	- fl. 998	- fl. 1001	601,35 fl. 1007	601,35
Total				113.951,84

Passo à análise do item 3º, que cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento, classificados erroneamente pelo contribuinte como bens do ativo permanente.

Pelo que consta nos demonstrativos às fls. 39/51, trata-se de porcas, parafusos, arruelas, chapas, juntas, válvulas, bujões, tubos, disjuntores, cabos, e bens similares.

Máquinas, aparelhos e equipamentos constituem bens do ativo permanente, porém suas partes e peças para conserto ou manutenção somente constituem bens do ativo permanente quando se revestem de características especiais, como, por exemplo, quando alteram as características do bem a que se destinam ou quando prolongam sua vida útil. Afora isso, as partes e peças constituem bens de uso. Considero que os bens listados às fls. 39/51 constituem típicos bens de uso ou consumo. Mantenho o lançamento do item 3º.

O item 4º cuida de recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de redução indevida da base de cálculo nas saídas interestaduais de uréia, em valores superiores aos estabelecidos na legislação, por ter o contribuinte adotado a redução prevista na cláusula primeira, inciso III, do Convênio ICMS 100/97, ao invés da prevista na cláusula segunda, inciso III, em consonância com o art. 79, II, do RICMS.

Não há necessidade de recorrer ao convênio, já que o RICMS repete a regra. O art. 20 prevê isenção do imposto nas operações internas com certos insumos agropecuários, e o art. 79 prevê redução de base de cálculo nas operações interestaduais, podendo a redução ser de 60% (inciso I do art. 79) ou de 30% (inciso II). De acordo com o art. 79, reduz-se a base de cálculo:

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

O autuado é fabricante tanto de “uréia fertilizante” quanto de “uréia pecuária”, sendo que as Notas Fiscais objeto da autuação são referentes às operações com uréia pecuária, que constitui um suplemento para alimentação animal. A defesa juntou prova de que a uréia pecuária se enquadra na categoria de suplemento de alimentação animal. A chave da questão aqui posta consiste em saber se o produto em discussão – *uréia pecuária*, na condição de *suplemento* de alimentação animal – se enquadra no inciso I do art. 79 (redução de 60%) ou no inciso II (redução de 30%).

Como no rol dos produtos especificados no inciso II consta o “uréia fertilizante”, entenderam que a redução seria de 30%.

No entanto, a defesa anexou aos autos uma consulta feita ao Serviço de Fiscalização Agropecuária do Ministério da Agricultura (fl. 578), solicitando que atestasse que o produto “uréia pecuária” tem um registro diferenciado, diferente da uréia vendida como fertilizante, e que aquele produto é exclusivo como suplemento na alimentação animal, e em resposta o chefe do Serviço de Fiscalização Agropecuária, Luiz Rogério Barreto Nascimento, conforme instrumento anexo (fl. 579), mediante o Ofício SEFAG/DT/SFA nº 3087, de 24.10.05, informou que a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS, CGC nº 33000167/1122-52, se encontra registrada naquele órgão sob o nº BA-05194-2, tendo atuação em duas áreas distintas:

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

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

Cópia do *certificado de registro do produto* uréia pecuária no Ministério da Agricultura encontra-se à fl. 580, e o *certificado do registro do estabelecimento fabricante* encontra-se à fl. 584.

De acordo com o inciso I do art. 79 do RICMS, aplica-se a redução de 60% nas operações interestaduais com insumos agropecuários listados nos incisos I a X do art. 20. O inciso III do art. 20 contempla, dentre outros produtos, rações para animais, concentrados e “suplementos”, com a ressalva de que tais produtos sejam “fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA”. O autuado fez prova de que os produtos são por ele fabricados, estando a sua indústria registrada no Ministério da Agricultura. Prevê ainda o inciso III que a fruição do benefício é condicionada a que os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária, e disso fez prova o autuado. Consta no desdobramento do referido inciso o conceito técnico de *suplemento*: é o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos. Os demais elementos configuradores do benefício não se encontram em discussão. Reproduzo a seguir o inciso III do art. 20 do RICMS:

“III - rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, desde que:

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

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

b) entende-se por:

- 1 – ração animal, qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destine;
- 2 – concentrado, a mistura de ingredientes q
elementos em proporções adequadas e devic

- fabricante, constitua uma ração animal;
- 3 – suplemento, o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos (Conv. ICMS 20/02);
 - 4 – aditivo, substâncias e misturas de substâncias ou microorganismos adicionados intencionalmente aos alimentos para os animais, que tenham ou não valor nutritivo e que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais;
 - 5 – premix ou núcleo, mistura de aditivos para produtos destinados à alimentação animal ou mistura de um ou mais destes aditivos com matérias-primas usadas como excipientes que não se destinam à alimentação direta dos animais.
- c) o benefício aplica-se, ainda, à ração animal preparada em estabelecimento produtor, na transferência a estabelecimento produtor do mesmo titular ou na remessa a outro estabelecimento produtor em relação ao qual o titular remetente mantenha contrato de produção integrada;”

Em suma: sendo a *uréia pecuária* um *suplemento à alimentação animal*, e estando o suplemento no rol do inciso III do art. 20 do RICMS, que prevê a isenção nas saídas internas, aplica-se nas saídas interestaduais do referido suplemento a redução da base de cálculo de 60%, conforme prevê o inciso I do art. 79.

O autuado citou precedente nesse sentido, da 2ª Câmara, nos autos do Processo nº 298574.0513/05-0 (fls. 532-533).

Desse modo, o lançamento do item 4º é indevido.

O lançamento do item 5º foi reconhecido pelo autuado.

O item 6º refere-se à glosa de crédito fiscal de ICMS referente às aquisições de nitrogênio destinado ao processo de purga, que no entender dos autuantes não seria um insumo industrial, e sim material para uso e consumo do estabelecimento.

Para não me tornar repetitivo, não voltarei a desenvolver o que falei na fundamentação deste voto relativamente aos itens 1º e 2º. Sem sombra de dúvida, *materiais empregados na atividade industrial* não podem ser considerados “materiais de consumo”.

Conforme já assinalei neste voto, ao cuidar dos lançamentos dos itens 1º e 2º, o RICMS é taxativo quanto ao que dá direito ao crédito, ao prescrever, no § 1º do art. 93:

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

I – as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

II – as operações ou prestações subseqüentes sejam
sendo que, se algumas destas operações ou pro

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.”

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, 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.

De acordo com o § 1º do art. 93 do RICMS, acima transcrito, importa apenas analisar se as mercadorias adquiridas:

- a) estão *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) são *consumidos* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; *ou*
- c) 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.

O autuado impugnou o lançamento, protestando que o nitrogênio é um insumo de sua atividade produtiva e por isso sua aquisição enseja direito ao creditamento do imposto, com base no princípio constitucional da não-cumulatividade. Argumenta que não admite a imputação desse item quanto ao nitrogênio aplicado no processo de purga, porque esse é um procedimento essencial e inerente ao próprio processo produtivo do estabelecimento, sem o qual não é obtido o resultado final, que são os produtos amônia, uréia, ácido nítrico e gás carbônico. Diz que o processo de purga consiste na aplicação do nitrogênio (gás não reativo) nos compartimentos e sistemas da planta industrial da FAFEN, a fim de deslocar os gases inflamáveis remanescentes e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, a oxidação, incêndio e até explosão da própria planta industrial. Aduz que isso constitui uma modalidade de processo de inertização, sem a qual a planta industrial não pode operar, sob pena de explosão do sistema e até de dano à vida do pessoal da área operacional, sendo por conseguinte o nitrogênio aplicado na purga um indispensável à obtenção do produto final, e em função disso cabe o creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição do nitrogênio. A defesa anexou um parecer técnico firmado pelo consultor sênior da FAFEN José Alberto Montenegro Franco (fls. 586/588), em que é feita a descrição do uso do nitrogênio no processo produtivo da fábrica, concluindo que aquele produto constitui um insumo vital para a colocação da unidade fabril em operação.

Os fiscais autuantes, embora na informação prestada tenham mantido o lançamento, corroboram o que foi alegado pela defesa, reconhecendo que de fato o nitrogênio é utilizado para viabilizar o funcionamento da fábrica.

Nos termos do inciso I do § 1º do art. 93 do RICMS, é legítimo o crédito fiscal sempre que o produto esteja *vinculado* à industrialização ou seja *consumido* na atividade-fim da empresa.

É portanto indevido o lançamento do item 6º.

O item 7º refere-se à glosa crédito fiscal de ICMS referente a serviço processo de industrialização – serviço de transporte de pessoal.

O autuado questiona como preliminar que os lançamentos relativos aos exercícios de 2003, 2004 e 2005 configuram ilegal revisão de lançamento já homologado, pois os fatos geradores compreendidos naqueles exercícios já haviam sido objeto de fiscalização anterior, tendo o fisco concluído pela inexistência de infração quanto ao creditamento do imposto incidente sobre os serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, que no presente Auto está sendo considerado ilegal.

Não houve homologação expressa ou tácita dos lançamentos dos exercícios apontados, pois consta nos autos que a fiscalização a que o autuado se reporta consistiu em atos de monitoração, os quais, como o nome indica, consistem apenas em “acompanhar”, vigiar de perto o comportamento da empresa, sem aprofundar a análise dos fatos em curso.

Quanto ao mérito, o autuado reconheceu a procedência do lançamento com relação ao transporte de pessoal do setor administrativo, valendo-se da anistia concedida pela Lei nº 11.908/10.

Não há dúvida que é legal o crédito do imposto relativo ao serviço de transporte de trabalhadores diretamente ligados ao setor produtivo de bens sujeitos à tributação do ICMS. O direito ao crédito nesse caso é previsto no art. 93, § 1º, do RICMS, ao dispor que a utilização do crédito, “inclusive o relativo aos serviços tomados” (§ 1º, “caput”), condiciona-se a que os serviços tomados estejam *vinculados à industrialização* (inciso I, “a”).

Insumos não são constituídos apenas de bens materiais, de coisas palpáveis. Todos os insumos industriais, sem exceção, dão direito ao crédito, quando adquiridos com incidência do imposto. O que a lei veda é o crédito relativo a bens e serviços de consumo. O serviço de transporte de pessoal vinculado ao setor produtivo não é serviço vinculado ao consumo, obviamente. Constitui um insumo industrial, inclusive para efeitos de crédito do imposto, sob pena de ofensa à regra da não-cumulatividade, critério de cálculo do tributo previsto na lei estadual, em respeito à diretriz constitucional.

O autuado é uma empresa industrial. Para o desempenho dessa atividade, dentre uma série de insumos, utiliza serviços de transporte de pessoal. O crédito fiscal em discussão diz respeito ao imposto pago pela empresa que transporta os operários do autuado que trabalham no setor de produção. De acordo com o texto do § 1º do art. 93 do RICMS, é legítimo o crédito fiscal neste caso, pois os serviços tomados estão vinculados à industrialização.

A norma do § 1º do art. 93 do RICMS é clara na especificação dos bens e serviços que dão direito ao crédito. Conforme destaquei linhas acima, o crédito, “inclusive o relativo aos serviços tomados” (§ 1º, “caput”), condiciona-se a que os serviços tomados estejam *vinculados à industrialização* (inciso I, “a”). Para decidir se é legal o crédito, basta investigar se os serviços estão ou não estão vinculados à atividade industrial. Se estão vinculados à produção, é legítimo o crédito. Se não estão vinculados, o crédito não pode ser utilizado. Não faz sentido supor que o transporte de pessoal do setor fabril não está vinculado ao setor fabril!

A regra da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores.

A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os serviços tomados, por estarem vinculados à industrialização, preenchem os requisitos previstos na lei. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.

Os serviços tomados neste caso integram o custo de produção. Esse fenômeno contábil tem relevância do ponto de vista jurídico, haja vista que, como os custos do preço final de venda das mercadorias produzidas, eles repercutem ou não-cumulatividade da tributação.

A contabilização dos materiais de consumo e dos insumos é feita de modo diverso. Os materiais de consumo são contabilizados como despesas. Já os insumos são contabilizados como custos de produção. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não-cumulatividade. Como os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado.

Os serviços de transporte de operários 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 sua fabricação. 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.

O demonstrativo originário do débito do item 7º encontra-se à fl. 195. Mediante diligências, foi solicitado que os autuantes elaborassem demonstrativos distintos, de modo a se conhecer, separadamente, quais os créditos relativos ao transporte de pessoal do setor administrativo e quais os créditos relativos ao transporte de pessoal do setor industrial, relativamente a cada período (fls. 744-745 e 870/874). Em atendimento à solicitação, os autuantes elaboraram novos demonstrativos (fls. 824-825 e 937), indicando os valores inicialmente lançados, os valores relativos aos transportes de pessoal do setor industrial (que nos demonstrativos os autuantes consignaram como “Crédito devido conforme entendimento da empresa”) e os valores relativos ao transporte de pessoal do setor administrativo (que nos demonstrativos os autuantes consignaram como “Saldo do crédito indevido utilizado”).

Considerando-se que, nos termos do inciso I do § 1º do art. 93 do RICMS, é legítimo o crédito fiscal sempre que o serviço esteja vinculado à industrialização, devem ser excluídos da autuação os valores relativos aos transportes de pessoal do setor industrial.

O demonstrativo do débito do item 7º deverá ser refeito, com base nos elementos à fl. 824, nas colunas “Saldo do crédito indevido utilizado” (créditos relativos ao transporte de pessoal do setor administrativo), remanescendo a glosa dos créditos nos seguintes valores anuais:

- a) exercício de 2003, R\$ 133.425,83;
- b) exercício de 2004, R\$ 350.657,24;
- c) exercício de 2005, R\$ 401.163,93;
- d) exercício de 2006, R\$ 278.590,66;
- e) exercício de 2007, R\$ 283.687,74;

Total: R\$ 1.447.525,40.

O lançamento do item 8º refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior à estabelecida “em lei complementar, convênio ou protocolo” *[sic]* – operações interestaduais em que os custos foram superiores aos custos fiscais do emitente [dos documentos fiscais], haja vista a existência de serviços, além dos serviços de pessoal, que não compõem a base de cálculo da operação.

O autuado reclamou na defesa que haviam sido excluídos do custo fiscal das transferências todos os valores apropriados na Conta 644, concernentes a serviços de terceiros (mão-de-obra terceirizada). Diz que dentre os valores expurgados estavam os pertinentes ao custo de mão-de-obra dos produtos. Alega que na aludida Conta 644 consta o custo com mão-de-obra diretamente empregada nos produtos objeto de transferência entre os seus estabelecimentos

O processo foi remetido em diligência a fim de que os fiscais re
744-745).

Os fiscais refizeram os cálculos, considerando os serviços em questão na base de cálculo das transferências, e elaboraram novos demonstrativos (fls. 826/851 e 852), reduzindo o valor do imposto a ser lançado para R\$ 91.256,62.

O demonstrativo do débito do item 8º deverá ser feito com base nos elementos às fls. 826/851. O autuado já havia reconhecido e pago a quantia de R\$ 89.728,26, e depois reconheceu e pagou R\$ 1.528,36, totalizando R\$ 91.256,62.

Em petição às fls. 1010/1014, o autuado informa já ter efetuado o pagamento parcial dos valores lançados, e requer a sua homologação, nos valores históricos de R\$ 632.041,14 e R\$ 1.528,47, já apropriados pela fazenda pública conforme demonstrativo às fls. 953/960, bem como a quantia de R\$ 478.093,95, referente ao recolhimento de parte do item 7º, paga com os benefícios da anistia concedida pela Lei nº 11.908/10. Os elementos indicadores dos pagamentos feitos com a anistia encontram-se às fls. 1016/1021. Outros elementos relativos a pagamentos parciais constam às fls. 736/741, 798-799, 951 e 954/960.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL no Auto de Infração, considerando-se EXTINTA a lide no ponto em que se encontra relativamente ao item 7º, no tocante à parte quitada com os benefícios da Lei nº 11.908/10. A repartição fiscal homologará os valores pagos segundo os critérios da supracitada lei.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** Auto de Infração nº **298574.0500/08-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 2.410.854,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a” e “f”, e inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos, inclusive os valores quitados com os benefícios da Lei nº 11.908/10.

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 novembro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA