

**PROCESSO** - A. I. Nº 269190.0006/11-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BASF S/A.  
**RECORRIDOS** - BASF S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0275-05/11  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 26/07/2013

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0216-11/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Restou comprovado que parte do nitrogênio adquirido foi utilizada na descontaminação de ativos e vedada à utilização de crédito fiscal de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, e, a outra parte é consumido diretamente no processo de industrialização, para estabilizar a pressão de vasos e colunas (com níveis variáveis de pressão), entrando em contato direto com os produtos fabricados pela empresa, cujo crédito fiscal é assegurado. Infração elidida em parte. Modificada a Decisão recorrida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado que os valores exigidos decorrem de erro material na codificação da entrada do produto, que uma vez corrigido elide a infração. Mantida a Decisão recorrida quanto a este item. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 27/06/2011, acusa cometimento de dez infrações, totalizando valor de R\$311.742,38, sendo que o contribuinte reconheceu no momento que apresentou defesa, a procedência das infrações 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9 e 10.

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0275-05/11 (fls. 694/704), por ter desonerado a totalidade da infração 6, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo à infração 1, julgada procedente, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento, conforme abaixo transcritas:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento - R\$ 19.261,46, com multa de 60%.
6. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado - R\$33.809,69, acrescido de multa de 70%.

Com relação a estas infrações a 5ª JJF proferiu a seguinte decisão (fls. 207/211):

*Tendo o impugnante reconhecido à procedência dos itens de 2 a 5 e de 7 a 10, fica a lide do presente processo administrativo fiscal, restrita aos itens 1 e 6. Assim, ponderando o primeiro pedido do impugnante, descarto o*

procedimento de diligência para verificação “in loco” da aplicação do nitrogênio, se este faz parte ou não do processo produtivo, por considerar satisfatória às provas apresentadas tanto pelo autuante como pelo impugnante, sendo irrelevante para o julgamento o eventual relatório da diligência a respeito do assunto, pois ambos, autuante e impugnante não discordam quanto à forma da participação do nitrogênio no processo, mas apenas quanto à natureza jurídico-tributária desta aplicação, se produto intermediário ou de consumo.

O item 6 teve a impugnação acatada pelos autuantes. Da análise das provas apresentadas pela impugnante (DI, notas fiscais) conclui-se que de fato houve um erro na classificação do produto, ao trocar se a referência 200kg por 210kg, o que gera distorção no cálculo do estoque. Infração elidida.

No item 1, resta comprovado que o nitrogênio é utilizado como elemento necessário à inertização do sistema de vasos, tanques e controla a estabilização da pressão em vasos e colunas, além das purgas e descontaminações de tanques, vasos, tubulações e equipamentos. Os autuantes não discordam do modo como é utilizado, não havendo divergência do laudo técnico apresentado, razão pela qual considero inócuas a diligência. A diferença reside no fato de que os autuantes consideram tal aplicação como sendo material de uso e consumo, ao passo que a impugnante considera como produto intermediário na produção de seus produtos finais.

É inquestionável a importância do nitrogênio na cadeia produtiva da impugnante, ao garantir a segurança do processo ao extraí-lo do oxigênio, evitando explosões, assim como na purga e inertização de vasos, tanques, etc, como foi fartamente descrito no relatório. Quanto a isto, é evidente que, tanto a impugnante como os autuantes não apresentam divergência, havendo apenas discordância quanto ao fato de ser ou não produto intermediário.

Esta é, de fato uma das questões mais polêmicas que envolvem o ICMS por conta de não existir nenhuma legislação federal que defina, para fins de ICMS, o que diferencia um produto intermediário do material de uso e consumo, não havendo, portanto, unidade de pensamento acerca deste assunto, ficando cada Estado da Federação, encarregado de aplicar seu entendimento a cada caso concreto, visto que a legislação contempla o crédito fiscal nas aquisições de produtos intermediários e não admite tal procedimento para material de uso e consumo, perpetuando um conflito de interesses entre os contribuintes e os entes tributantes estatais. Assim, há quem considere que todos os materiais empregados e consumidos num processo industrial estejam integrados ou não ao produto final, são produtos intermediários e outros entendimentos são mais restritivos, exigindo integração ao produto final, para que faça jus ao crédito, obedecendo ao princípio da não-cumulatividade, e esse é o entendimento predominante nas decisões administrativas do CONSEF.

Tal entendimento encontra respaldo em decisões judiciais, que restringem a definição de produto intermediário, como podemos ver pela Apelação Cível, abaixo transcrita, da lavra do Juiz Miguel di Pierro, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em processo que envolveu o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, que é um imposto sobre valor agregado, de competência federal, mas de características idênticas ao ICMS inclusive quanto à obediência ao princípio da não-cumulatividade e o consequente creditamento do valor já pago em operações anteriores:

AC 3574 SP 2002.03.99.003574-3

Relator(a): JUIZ MIGUEL DI PIERRO

Julgamento: 18/10/2006

Publicação: DJU DATA:29/01/2007 PÁGINA: 258

**EMENTA: TRIBUTÁRIO - IPI - CREDITAMENTO - MATERIAL INTERMEDIÁRIO CONSUMIDO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO - NÃO INTEGRAÇÃO AO PRODUTO FINAL - IMPOSSIBILIDADE.**

1. O inciso II do parágrafo 3º do artigo 153 da Constituição da República dispõe que o IPI será não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

2. O princípio da não-cumulatividade tem como objetivo impedir a incidência sucessiva do tributo nas fases da produção de determinado bem, permitindo que seja descontado o valor pago na etapa anterior. Com isso, não haverá incidência de tributo sobre tributo, que ocorreria “em cascata” se o valor pago fosse integrado ao produto.

3. Não há possibilidade de creditamento do IPI nos termos do pedido da autora quanto aos materiais intermediários essenciais na linha de produção e que, mesmo não compõem o produto final, sofrem desgaste no processo produtivo.

4. Esses bens são aqueles destinados à manutenção das atividades da empresa e não compõem a seqüência da cadeia produtiva nem o produto final, razão pela qual não se pode falar em operação posterior a admitir o creditamento (artigo 179, IV, Lei 6.404/76).

5. O produto industrializado é aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes, de modo que resulte produto diverso do que inicialmente foi empregado no processo. Dessa forma, não se inserem os materiais intermediários como requerido pela autora que não integram o produto final, razão pela qual seus créditos também não podem ser escriturados pelo fato da autora se equiparar ao consumidor final.

Conforme pode se ver acima, a decisão judicial levou em consideração que “não há possibilidade de creditamento do IPI nos termos do pedido da autora quanto aos materiais intermediários essenciais na linha de produção e que, mesmo não compondo o produto final, sofrem desgaste no processo produtivo” e que estes bens, qualificados no processo como produtos intermediários “não compõem a seqüência da cadeia produtiva nem o produto final, razão pela qual não se pode falar em operação posterior a admitir o creditamento”.

Assim temos fatos exemplos do entendimento exteriorizado nos julgamento do CONSEF, como no acórdão CJF 0198-12/09, que diz textualmente que: para que seja considerado como produto intermediário, o material deve integrar o produto final como elemento indispensável à sua composição. Neste sentido, há inúmeros julgamentos, além dos que foram citados pelos impugnantes, a exemplo dos acórdãos CJF Nº 0152-11/11 e JJF Nº 0369-01/10, onde aparece o mesmo produto, nitrogênio, com idêntica utilização, e do quais se podem extrair trechos como adiante seguem: “...nitrogênio e o nitrogênio líquido são usados na purga do sistema, na prevenção contra explosões, funcionando na segurança operacional. Assim, esses materiais não podem ser tidos como produtos intermediários e sim, como materiais de uso e consumo...; “...Já o gás comercial nitrogênio e o nitrogênio líquido são usados na purga do sistema, para evitar explosão, com a função de segurança operacional, não se tratando de produto intermediário...”.

Do exposto, embora o nitrogênio seja de fundamental importância no processo industrial da BASF, ele não integra a cadeia produtiva, de modo a se integrar aos produtos finais dimetilaminas trimetilaminas, fabricados pela impugnante, nem entra em contato direto com os produtos finais. Além disso, os próprios autuantes demonstram nas folhas 97/100 do PAF, que a impugnante imputa ao nitrogênio a qualidade de item de consumo, configurando-se logo no cabeçalho da lista. Embora não seja este, o fator preponderante neste julgamento para a valoração do nitrogênio como sendo item de consumo, o tratamento dado em sua contabilidade corrobora com o entendimento prolatado em decisões judiciais como a do TRF, anteriormente transcrito, e também em decisões anteriores do CONSEF. Dessa forma, julgo o item 1 procedente.

Quanto ao questionamento da taxa SELIC, não tem o CONSEF, competência para julgar questões de inconstitucionalidades, deixando de apreciar a pretensão da impugnante, conforme Art. 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 223/239), o recorrente ressalta que reconheceu e efetuou o pagamento relativo às infrações 2, 3, 4, 5 e 7, 8, 9 e 10, apresentando defesa das infrações 1 e 6.

Comenta as razões de defesa, da decisão ora recorrida e requer a nulidade do Auto de Infração por entender que o lançamento foi efetuado com base em mera presunção e a decisão recorrida alterar os fundamentos da autuação.

Afirma que o autuante presumiu com base nos livros e controles de estoque e sem confirmar com a área técnica [infração 1] “que o nitrogênio não faria parte do processo produtivo”, acusando que não era produto intermediário, nem fazia parte do processo produtivo, glosando-se os créditos de ICMS relativo a aquisições deste produto.

Argumenta que foi violado o princípio da verdade material, ao não buscar a real dimensão do fato gerador da obrigação tributária, de acordo com o disposto em lei.

Transcreve parte de texto do acórdão da decisão proferida pela 5ª JJF e diz que apesar de reconhecer “que o nitrogênio faz parte do processo produtivo da empresa, mas manteve a glosa dos créditos, por entender que este não faria parte do produto final”, o que no seu entendimento constitui um novo lançamento, sem que possa se defender, cerceando o direito de defesa.

No mérito, caso não acatada a nulidade suscitada, quanto à infração 1, ressalta que foi acusado de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição nitrogênio gás, que constitui material de uso e consumo do estabelecimento, não integrando o processo produtivo.

Ressalta que na defesa apresentada sustentou que o nitrogênio gás é indispensável e necessário para o regular desenvolvimento do seu processo produtivo, conforme laudo técnico juntado aos autos, para demonstrar que trata-se “na verdade produto intermediário e não bem de uso e consumo” e não há dúvida acerca do direito a crédito na sua aquisição.

Transcreve o texto do acórdão relativo à infração 1 e contesta o posicionamento da 5ª JJF, reafirmando que o nitrogênio é produto intermediário, sendo insumo consumido e necessário à industrialização, nos termos do art. 93, I, “b” do RICMS/BA, que transcreveu à fl. 232.

Diz que como demonstrado na defesa, o “nitrogênio gás é necessário para evitar a existência de oxigênio no processo produtivo, além de ser usado no armazenamento e no transporte dos produtos industrializados”, ou seja, produto intermediário, conforme laudo técnico elaborado pelos engenheiros responsáveis pelo processo produtivo.

Afirma que a fundamentação do relator de que para ser classificado como produto intermediário e, gerar créditos de ICMS, é necessário que haja “integração ao produto final”, está ultrapassado desde a vigência da LC 87/1996 (Lei Kandir), conforme convalidado pelos Tribunais Superiores, razão pela qual merece reforma da decisão para que seja julgada improcedente.

Transcreve parte de texto do Convênio ICMS 66/88 e art. 20 da LC 87/96, afirmado que inicialmente existia previsão de que os produtos fossem consumidos no processo e integrasse o produto final, mas foi ampliada apenas que constituísse insumo do processo produtivo.

Ressalta que não obstante o art. 20 englobe também as mercadorias destinadas ao uso e consumo, cuja aplicabilidade está postergada, não é o caso do nitrogênio utilizado que entende configurar material intermediário, na medida em que é consumido no processo produtivo.

Transcreve parte de texto do professor Aroldo Gomes de Mattos (ICMS – Comentários à Legislação Nacional, Ed Dialética, SP, 2006, p 293), conceituando como “produtos intermediários (lixa, broca, rebolo, lima, gás industrial etc.) quando consumidos no processo produtivo ou comercial, ao contrário do que ocorre na não-cumulatividade do IPI que exige para efeitos de crédito o seu consumo de forma imediata e integral”.

Também decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 1090156, de 20/08/2010, que admitiu o creditamento do ICMS de “peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal”, além de combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, já admitido na decisão anterior por entender que “a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).” Conforme decisão contida no REsp 1175166, de 26/03/2010.

Cita ainda decisão contida no RE 79.601/RS7, referente ao ICM, relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro, o que culminou em súmula do Tribunal que foi transcrita, mas não identificada.

Ressalta que a própria SEFAZ/BA, admitiu o direito ao crédito fiscal relativo à utilização de água no processo industrial de beneficiamento de couro conforme Parecer nº 16868/2010.

Reafirma que o nitrogênio é produto necessário e indispensável para o processo produtivo, nos termos do art. 93 do RICMS/BA e faz jus ao direito de crédito fiscal.

Por fim, pondera que mesmo que não prevaleça à fundamentação apresentada quanto à nulidade e improcedência, jamais seriam devidos os juros de mora com base na taxa SELIC, previsto para remunerar serviços das instituições financeiras, pois extrapola em muito o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN, como reconhecido pelo STJ (RESP 215.881, 291.257 e 4646.295).

Ressalta que embora o relator tenha declinado da sua competência, sob o fundamento de que não possui para apreciar inconstitucionalidades (art. 167 do RPAF), o próprio inciso II deste artigo determina que o CONSEF não deverá decidir sobre questões já apreciadas pelo Judiciário, o que já foi apreciado que a taxa SELIC é ilegal para fins tributários.

A PGE/PROFIS exarou parecer opinativo às fls. 249/252, ressaltando que na decisão recorrida foi consignado que o nitrogênio é importante no processo industrial, mas não integra a cadeia produtiva, de modo que incorpore aos produtos finais.

Disserta sobre o conceito de etimológico das palavras “uso e consumo” e que diante da implementação do regime de crédito físico do ICMS, não tendo o produto sido consumido integralmente no processo produtivo e não integrando o produto final, deve ser considerado material de uso ou consumo, motivo pelo qual opina pelo improvimento do Recurso Voluntário.

A 1ª CJF decidiu converter o processo em diligência (fl. 255) no sentido de que fosse intimada a empresa para apresentar um fluxograma, com descrição do processo produtivo e indicasse os porcentuais utilizados na (i) inertização do sistema, (ii) estabilização de pressão, (iii) purgas e descontaminações e (iv) energia auxiliar na transferência de fluidos.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 258/259) esclarecendo que efetivaram intimações nos dias 21 e 26/12/12, concedendo prazo de dez dias, porém não foi atendido, tendo a empresa solicitado prorrogação por trinta dias, de acordo com o documento juntado às fls. 266/268.

Em 03/01/13 o recorrente juntou petição às fls. 270/275, requerendo prazo de 30 dias, seguida de nova petição em 15/01/13 (fls. 276/279), requerendo prazo até 31/01/13.

Em 21/01/13, peticionou juntada de petição (fls. 284/290), afirmando que em atendimento a diligência solicitada juntou (1) telas do sistema interno da BASF indicativa do processo produtivo (fls. 294/301); (2) memorial descritivo de etapas (fls. 303/403) e percentual mensal de consumo/etapa (fls. 404/413). Em seguida passou a descrever o emprego do nitrogênio:

- a) Inertização do sistema (vasos, tanques de processos e carretas), cuja função “... é *expulsar todo o oxigênio dos equipamentos*”, em razão dos produtos comercializados serem inflamáveis, para evitar eventuais explosões;
- b) Estabilização de pressão em vasos e colunas. Explica que o processo produtivo necessita de uma pressão específica, porém quando ocorre variações “é necessário *adicionar nitrogênio no processo para repor a pressão e manter o nível necessário*” de pressão dos vasos e colunas;
- c) Pargas e descontaminações de tanques, vasos, tubulações e equipamentos. Para viabilizar as manutenções preventivas e corretivas os equipamentos (acima indicados) devem ser descontaminados, para neutralizar os vapores de produtos que são irritáveis e inflamáveis;
- d) Energia auxiliar na transferência de fluídos por diferencial de pressão ou uso em bombas de diafragmas. Idem o item “b” quando é necessário transferir inventário de um vaso para outro, é “*utilizado o nitrogênio para manter o diferencial de pressão*”, evitando equalização entre os vãos. Também, na utilização de bomba de diafragma é utilizado o nitrogênio como energia para movimentar a bomba, não utilizando o oxigênio para evitar explosão.

Quanto ao percentual de uso de nitrogênio em cada etapa, afirma que não é possível dimensionar com exatidão o consumo mensal, mas que de forma aproximada são: 60% para as funções A e B (inertização/estabilização); 10% para a função C (pargas/descontaminação) e 30% para a função D (energia auxiliar).

Conclui reafirmando que o nitrogênio é um insumo utilizado no processo produtivo e que tem direito de se creditar, como entende o STJ. Requer a improcedência da infração 1.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 416/417), ressaltando que complementa a das fls. 258/269 e dizem que de acordo com as informações prestadas (fls. 286/289), não se extrai qualquer conteúdo novo que permita modificar o entendimento já manifestado de que o nitrogênio não participa de qualquer reação química no processo de produção de aminas.

Concluem que o nitrogênio não pode ser considerado um produto intermediário e sim de uso/consumo como definido no livro de Registro de Inventário da empresa autuada (fls. 97/100).

Ressalta que o contribuinte não especificou os porcentuais mensais utilizados com precisão, mas que para nortear a decisão dos julgadores elaborou uma planilha (fl. 418) na qual indica os valores mensais correlacionados com os porcentuais indicados. Requer manutenção do feito.

O recorrente solicitou vistas ao processo (fl. 421). A PGE/PROFIS não foi instada a se pronunciar tendo em vista que já tinha se manifestado anteriormente, nos termos do art. 136, 1 do RPAF/BA.

Na assentada do julgamento após os esclarecimentos prestados pelos técnicos da autuada acerca da utilização do nitrogênio em sua planta industrial, a Procuradoria representante da PGE/PROFIS

opinou pelo reconhecimento do direito ao crédito fiscal relativo ao percentual de nitrogênio utilizado nas funções de inertização/estabilização (60%) e de energia auxiliar (30%), porque diretamente utilizado no processo produtivo e nele totalmente consumido, mantendo-se a glosa apenas no que diz respeito ao nitrogênio empregado na função de purgas/descontaminação (10%).

**VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário – Infração 1)**

Inicialmente cabe a apreciação do Recurso de Ofício que desonerou a totalidade da infração 6, julgada improcedente, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

Verifico que esta infração acusa falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, totalizando R\$33.809,69, acrescido de multa de 70%. Na defesa apresentada o sujeito passivo alegou que houve erro material no preenchimento da Declaração de Importação (DI 07/1114420-0), relativa à importação de 9.700kg do produto aMDEA 210kg por meio, mas por equívoco registrou como se fosse 9700kg de aMDEA 200kg. Posteriormente vendeu a mercadoria por meio da Nota Fiscal nº 13596, mas por descuido não procedeu à retificação da Nota Fiscal de Entrada nº 1077, para que passasse a ser de aMDEA 210kg e não 200kg.

Os autuantes na informação fiscal acataram os esclarecimentos da empresa e, considerando a coincidência de valores e volumes apresentados, concordaram com a improcedência da infração.

Pelo exposto, restando comprovado que a exigência do ICMS apurado nesta infração decorreu de erro material devidamente provado no processo, considero correta a decisão da primeira instância com a declaração de improcedência da infração 6.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário interposto, no tocante a nulidade suscitada do Auto de Infração, em relação à infração 1, observo que o mesmo foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade o demonstrativo à fl. 17 que identifica as notas fiscais de aquisições do produto e indicação dos dispositivos infringidos, tudo de acordo com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA. O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbrou inobservâncias formais que conduza a sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito o pedido de nulidade formulado.

Da mesma forma, a 5ª JJF fundamentou seu entendimento no julgamento do mérito, o que será apreciado no recurso da decisão ora recorrida, não havendo qualquer cerceamento ao direito de defesa como alegado.

No mérito, quanto ao argumento de que o produto nitrogênio gás é utilizado no processo produtivo e tem direito à utilização do crédito fiscal correspondente, verifico que a 5ª JJF apreciou na decisão recorrida que o nitrogênio é utilizado na inertização do sistema de vasos, tanques e controla a estabilização da pressão em vasos e colunas, além das purgas e descontaminações de tanques, vasos, tubulações e equipamentos.

Fundamentou que embora o nitrogênio tenha importância no processo industrial do estabelecimento autuado, não integra a cadeia produtiva dos produtos finais dimetilaminas trimetilaminas, fabricados pela impugnante, nem entra em contato direto com os produtos finais.

Realmente, conforme ressaltado pelo recorrente, houve uma evolução na interpretação da LC 87/96 quanto ao direito de uso do crédito fiscal relativo à utilização de insumos que integre o produto final, ou seja, consumido no processo industrial. Para facilitar a interpretação, transcrevo abaixo o disposto no art. 93, §1º do RICMS/97 (art. 29, §4º, I da Lei 7.014/96):

*§ 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*

Entretanto, conforme salientado na decisão da 5<sup>a</sup> JJF, deve ser abalizada a situação de cada produto e sua participação no processo fabril.

Na situação da decisão recorrida, não resta dúvida que o nitrogênio adquirido não integra os produtos finais (dimetilaminas, trimetilaminas) fabricados pelo recorrente (item c).

Resta verificar se o produto é consumido no processo produtivo (item, “a” c/c “b”).

Em atendimento a diligência determinada pelo CONSEF, o recorrente juntou telas do sistema indicativa do processo produtivo (fls. 293/301), que não define com clareza cada etapa do processo produtivo para que se pudesse identificar o emprego do nitrogênio em cada etapa.

Também o “memorial descritivo de etapas” às fls. 303/403, no qual indicam diversos procedimentos “*teste de linhas; procedimento de carregamento em carretas; lavagem e secagem ... etc*” que não contribui objetivamente para identificar em que consiste o processo produtivo.

E por, fim o mapa mensal de consumo apresentado (fls. 404/413) indica o montante aplicado por dia/mês, mas não vincula a quantidade empregada em cada função.

Pela descrição quanto ao emprego do nitrogênio, pode se concluir que a função de (a) inertização do sistema; (b) purgas e descontaminações (vasos, tanques de processos, equipamentos, tubulações e carretas), possui finalidade de descontaminação dos ativos objetivando sua proteção e segurança no processo de prevenção contra explosões, funcionando na segurança operacional.

Pelo exposto, a utilização do nitrogênio no processo produtivo da empresa, nos casos acima indicado, possui finalidade de descontaminação de ativos e inativações de sistemas para dar segurança ao processo de produção. Portanto, não consiste em produto que integra o produto final, nem se desgasta em contato direto com os produtos fabricados pela empresa, como decidido pela 5<sup>a</sup> JJF, de acordo com as restrições de utilização de créditos fiscais previstas no art. 93, §,1º, “b” e “c” do RICMS/97. Este posicionamento foi adotado no Acórdão CJF 143-11/09, que não deu provimento ao recurso interposto por esta empresa, com relação à utilização de nitrogênio na limpeza de equipamentos (2003/2004), caracterizando como material de uso/consumo e legítima a glosa dos créditos fiscais, visto que o art. 33, I, da LC. 87/96, com redação dada pela LC nº. 122/96, seguida pela Lei Estadual nº 7.014/96 (§ 2º, art. 29) e pelo Regulamento do ICMS (art. 97, IV, “c”, c/c o § 2º), previam que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 01/01/11, aplicável, portanto aos fatos geradores ocorridos em 2007, que foram objeto desta autuação.

No tocante a utilização do nitrogênio com função de (b) estabilização de pressão em vasos e colunas e (d) energia auxiliar na transferência de fluídos, embora o recorrente não tenha indicado com clareza como isso ocorre no processo, com base nos procedimentos pode se constatar que:

- a) Fl. 326 e 336 - indica que o vaso acumulador de amônia tem a pressão controlada por meio de nitrogênio, mediante válvula de admissão de N2;
- b) Fl.349 – indica que na partida de destilação de metilaminas, é aplicado N2 numa pressão estabelecida previamente.
- c) Há diversos procedimentos que indicam a injeção de N2 com finalidade de controle de pressão (fls. 361, 363, 366, 386, 391, entre outras).

Nestas situações, concluo que embora não integre o produto final, o nitrogênio é consumido diretamente no processo de industrialização, visto que é adicionado para estabilizar a pressão de vasos e colunas (com níveis variáveis de pressão), entrando em contato direto com os produtos

fabricados pela empresa. (art. 93, §1º, alínea “a” e “b” do RICMS/97). Este posicionamento foi adotado no Acórdão CJF 278-11/07, relativo a uso de nitrogênio no processo de vulcanização de pneus.

Pelo exposto, a empresa adquiriu nitrogênio que foi utilizado na descontaminação de ativos (uso/consumo) e empregado diretamente no processo produtivo, apropriando se indevidamente do crédito fiscal integral que não tinha direito, provocou uma redução do imposto recolhido.

Realizada diligência no sentido de quantificar em percentuais o emprego do produto por função, a empresa alegou impossibilidade de fazê-lo e indicou de forma não objetiva utilização de: 60% para as funções A e B (inertização/estabilização); 10% para a função C (purgas/descontaminação) e 30% para a função D (energia auxiliar). No item D indicou consonância com o item B. Quantificou consumo mensal (fls. 404/413), mas não indicou a correlação com os créditos fiscais.

De acordo com tudo que foi abordado, entendo que seria cabível o acolhimento do argumento de que o nitrogênio constitui produto intermediário nas funções de “estabilização” (item B) e “energia auxiliar” (item D). Entretanto, como a empresa indicou porcentual de uso de 60% para as funções de “estabilização” e “inertização” sem identificar o porcentual utilizado em cada uma dessas funções, como anteriormente apreciado, não é admissível a utilização de crédito da segunda função (inertização), visto que objetiva promover segurança no processo operacional de prevenção contra explosões (proteção dos ativos), motivo pelo qual não acolho o porcentual de 60%.

Consequentemente, tomando como base a planilha juntada pelo autuante à fl. 418, na qual indicou a quantificação dos créditos por mês, entendo ser razoável acatar os argumentos da recorrente para considerar o porcentual de 30% do consumo de nitrogênio empregado no processo produtivo (item D), o que resulta na redução do débito de R\$19.261,46 para R\$13.483,03 conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocorr	Data Vencto	Base Cálculo	Aliq %	Valor autuado	Fls.	Redução 30 % (*)	Valor/ Devido
31/08/07	09/09/07	13.517,47	17,00	3.282,81	418	984,84	2.297,97
30/09/07	09/10/07	8.810,94	17,00	2.139,80	418	641,94	1.497,86
31/10/07	09/11/07	31.585,53	17,00	7.670,77	418	2.301,23	5.369,54
30/11/07	09/12/07	11.259,71	17,00	2.734,50	418	820,35	1.914,15
31/12/07	09/01/08	14.138,29	17,00	3.433,58	418	1.030,07	2.403,51
Total				19.261,46			13.483,03

(\*) Redução de 30% do consumo utilizado no mês conforme planilha juntada pela empresa (fls. 404/413) e do autuante (fl.418).

Convém, ressaltar que a decisão do REsp 1090156 do STJ, não serve de base para a questão deste processo, já que aquela decisão se reporta a empresa que exerce atividade de prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e não de produção industrial.

Da mesma forma, o Parecer 16.868/10 da GECOT/DITRI (fl. 243) aprecia situação de participação de água no processo fabril de curtimento de couro e não pode alicerçar a decisão desta lide.

Quanto à utilização da taxa SELIC na atualização dos acréscimos legais, observo que determina o art. 161, § 1º, do CTN: “*se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês*”.

Por sua vez, o art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB), com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00 prevê que sobre os débitos tributários reclamados através de lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado. Portanto, é legal e constitucional a aplicação da taxa SELIC, conforme decisão do REsp 973189-MG, do STJ no qual decidiu que “*ante a existência de lei estadual que determina o uso da mesma taxa moratória utilizada pela Fazenda Federal, mostra-se legítimo o uso da SELIC*”.

Portanto, diante de tais considerações, concluo que a decisão da primeira instância, deve ser reformada em parte, apenas quanto à infração 1.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO EM PARTE do Recurso Voluntário.

**VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1)**

Permito-me discordar do voto do Relator, quanto ao acolhimento do percentual de uso de 60% para as funções de “estabilização” e “inertização”.

É amplamente reconhecida a evolução do direito ao crédito fiscal relativo à utilização de produtos intermediários que, mesmo não integrando o novo produto, forem consumidos e/ou desgastados no processo de industrialização.

Assim, no estabelecimento industrial, todos os insumos (matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem) geram direito ao crédito, ainda que não integrem o produto final, bastando para isso que concorram direta e necessariamente para o produto porque utilizado no processo de fabricação, nele se consome.

É o que se conclui da análise do §1º do art. 93 do RICMS/97:

*§ 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 subsequentes 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.*

Verifica-se que o §1º trouxe os incisos I e II como requisitos indispensáveis para o direito ao crédito relativo ao produto intermediário. O inciso II não está sendo questionado, devendo ser analisado apenas as alíneas do inciso I.

A presença da conjunção ou na alínea “b” demonstra que elas devem ser interpretadas de forma conjugada, alínea “a” c/c alínea “b” ou alínea “a” c/c alínea “c”.

No caso em tela não resta dúvida que a cumulação das alíneas “a” e “c”, dará direito ao crédito do nitrogênio no caso da estabilização, pois está vinculado à industrialização e apesar de não ser consumido no processo, até porque não precisaria, integra o produto final na condição de elemento indispensável à sua industrialização.

Essa condição de elemento indispensável se afera pela existência de relação de dependência entre o produto considerado (nitrogênio) e o processo industrial da metilaminas, tendo em vista que a falta deste produto implicaria em descontinuidade do processo industrial, então o produto é, sim, considerado essencial.

Isso ficou comprovado nos autos no caso da estabilização, também em seu voto o Relator considerou como devida à glosa desses créditos, todavia, não a faz porque “*como a empresa indicou porcentual de uso de 60% para as funções de “estabilização” e “inertização” sem identificar o porcentual utilizado em cada uma dessas funções, como anteriormente apreciado, não é admissível a utilização de crédito da segunda função (inertização)*”.

É nesse ponto que peço vênia para discordar. As explicações dadas pelo preposto da Recorrente em sessão de julgamento foram fundamentais para o deslinde da questão.

Vejamos a descrição das funções de estabilização e inertização constante nos autos, fls. 287:

**A) Inertização do sistema (vasos, tanques de processos e carretas):**

A função do nitrogênio na inertização do sistema, especialmente dos vasos, tanques de processos e carretas, é expulsar todo o oxigênio dos equipamentos.

Tal se faz necessário, pois os produtos da BASF são altamente inflamáveis e, havendo uma fonte de ignição como alta temperatura, como uma fagulha ou chama, e caso o oxigênio esteja acima de 0,1%, ocorrerá uma explosão no equipamento.

Por tal motivo é necessário manter todo o sistema inertizado com nitrogênio, para expulsar o oxigênio dos equipamentos, evitando assim eventuais explosões.

**B) Estabilização da pressão em vasos e colunas:**

A engenharia do processo produtivo da BASF necessita de uma pressão específica e definida para realização de suas operações, a fim de que seja possível manter a produção de determinados produtos.

Contudo, durante o processo produtivo ocorrem variações de pressão, sendo que quando a mesma varia para baixo dos especificado/definido, é necessário adicionar nitrogênio no processo para repor a pressão e manter o nível necessário para operação regular, estabilizando a pressão dos vasos e colunas.

O que restou esclarecido em sessão de julgamento foi que o percentual de 60% é utilizado para estabilizar a pressão, ocorre que é inerente do gás nitrogênio a função inertizadora, porque ele é um gás inerte.

O nitrogênio é classificado como “*um gás inerte (N<sub>2</sub>), não-metal, incolor, inodoro e insípido, constituindo cerca de 4/5 da composição do ar atmosférico, não participando da combustão e nem da respiração*”.

Se é inerente do gás ser inerte, qualquer porcentagem que fosse utilizada para estabilizar também inertizaria.

Mais uma vez retomando as informações obtidas em sessão de julgamento o preposto da Recorrente reafirmou que o percentual de 60% é para estabilizar a pressão e nenhuma quantidade é colocada a mais para inertizar, até porque, essa quantidade a mais desestabilizaria uma pressão já estabilizada.

Vou além, partindo da premissa da condição de elemento indispesável à industrialização, o nitrogênio utilizado para a função inertizadora também geraria direito ao crédito. É preciso distinguir a função inertização como limpeza da inertização como meio de garantir a segurança do processo de produção.

Ora, considerando que o ambiente de produção da metilaminas é altamente inflamável, não tem elemento mais indispesável que, aquele sem o qual, ocorreria alguma explosão, colocando em constante risco as pessoas que tem contato direto com a produção.

Por essa razão, compartilho do entendimento apresentado pela d. Procuradora em sessão de julgamento, para que do montante de ICMS exigido na infração 01 de R\$19.261,46, se exclua o porcentual de 90% do consumo de nitrogênio empregado no processo produtivo (item A, B e D), o que resulta na redução do débito para 1.926,15, conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocorr	Data Vencto	Base Cálculo	Aliq %	Valor autuado	Fls.	Redução 90 % (*)	Valor/ Devido
31/08/07	09/09/07	13.517,47	17,00	3.282,81	418	2.954,53	328,28
30/09/07	09/10/07	8.810,94	17,00	2.139,80	418	1.925,82	213,98
31/10/07	09/11/07	31.585,53	17,00	7.670,77	418	6.903,69	767,08
30/11/07	09/12/07	11.259,71	17,00	2.734,50	418	2.461,05	273,45
31/12/07	09/01/08	14.138,29	17,00	3.433,58	418	3.090,22	343,36
Total				19.261,46		17.335,31	1.926,15

(\*) Redução de 90% do consumo utilizado no mês conforme planilha juntada pela empresa (fls. 404/413) e do autuante (fl.418).

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a decisão recorrida nos termos acima exarados.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269190.0006/11-3, lavrado contra **BASF S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$260.597,38**, acrescidos de multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

**VOTO VENCEDOR** (Recurso Voluntário – Infração 1) – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Paulo Danilo Fontes Reis, Oswaldo Ignácio Amador, Rosany Nunes de Mello Nascimento, e Rubens Soares Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO** (Recurso Voluntário – Infração 1) – Conselheiro: Eduardo Ramos de Santana.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário – Infração 1)

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário – Infração 1)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS