

**PROCESSO** - A. I. Nº 298574.0500/08-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0301-03/10  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 18/11/2013

#### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO CJF Nº 0323-11/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAIS DIVERSOS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. b) MATERIAIS DE USO E CONSUMO CLASIFICADOS COMO BENS DO ATIVO PERMANENTE. c) NITROGÊNIO PARA PURGA. Não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo. Decisão alterada, relativamente aos créditos de aquisição de produtos para tratamento de água de resfriamento (infração 01) e nitrogênio para purga (infração 06). d) SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO À INDUSTRIALIZAÇÃO. TRANSPORTE DE PESSOAL ADMINISTRATIVO. O serviço de transportes em tela, seja o de pessoal administrativo, seja o de empregados do setor operacional, não se encarta na previsão do art. 93, § 1º, I, RICMS/1997. Decisão modificada, para considerar procedente a infração 07. e) CRÉDITO DETERMINADO EM FUNÇÃO DE BASE DE CÁLCULO EM VALOR SUPERIOR À ESTABELECIDO EM LEI COMPLEMENTAR. Refeitos os cálculos em primeira instância, 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 lançamento são os mesmos da infração 01. Decisão alterada, relativamente aos produtos para tratamento de água de resfriamento. 3. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA, EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS INTERESTADUAIS DE URÉIA. ADOTADA A REDUÇÃO DE 60%, EM VEZ DE 30%. De acordo com o inciso I do art. 79 do RICMS/1997, aplica-se a redução de 60% nas operações interestaduais com insumos agropecuários listados nos incisos I a X do art. 20. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime quanto à infração 3. Decisão por maioria quanto às infrações 1, 2, 6 e 7.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida através do Acórdão JJF nº 0301-03/10 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante

determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a referida Decisão, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 12/05/2008 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$ 5.902.702,87, sob a acusação do cometimento das seguintes irregularidades.

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Trata-se de produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e de efluentes, dentre outros materiais. R\$ 104.942,03 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2. Falta de pagamento das diferenças de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais de consumo. Trata-se de produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e de efluentes, dentre outros materiais. R\$ 142.840,66 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 3. Utilização indevida de crédito, concernente à aquisição de materiais para uso e consumo, classificados como bens do ativo permanente. R\$ 691.246,80 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 4. Recolhimento a menos, em virtude de redução indevida da base de cálculo nas saídas interestaduais de uréia, em valores superiores aos estabelecidos na legislação. Foi adotada a redução prevista na cláusula primeira, inciso III do Convênio ICMS 100/1997 (art. 79, I do RICMS/1997). R\$ 2.244.811,70 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 5. Recolhimento a menos, em razão de erro na apuração da base de cálculo nas operações de importação. R\$ 1.622,43 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 6. Utilização indevida de crédito, referente à aquisição de materiais para uso e consumo: nitrogênio para purga. R\$ 696.201,93 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 7. Utilização indevida de crédito, relativo a serviço de transporte de pessoal não vinculado ao processo de industrialização. R\$ 1.920.969,75 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 8. Utilização indevida de crédito nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federativa de origem, em valor superior ao estabelecido “*em lei complementar, convênio ou protocolo*”. Inclusão de serviços distintos daqueles de pessoal, que não devem, segundo a fiscalização, compor a base de tributação (art. 13, § 4º, LC 87/1996). R\$ 100.067,57, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

A 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) apreciou a lide na pauta de 03/11/2010 (fls. 1.041 a 1.064), tendo o ilustre relator prolatado o voto abaixo transcrito, unanimemente acatado pelos demais membros.

*“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: fl. 974;*

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

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

*preenchido algum ou todos os requisitos (conjunção “ou”) daquele inciso, há que se verificar se, também, cumulativamente, é preenchido o requisito do inciso II.*

*O ICMS, atendendo ao 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 exhaustiva 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 gerar controvérsia. Em 1974, já Aliomar Baleeiro, o insigne mestre baiano, ministro do STF, no RE nº 79.601-RS, atuando como relator, concluiu, relativamente ao antigo ICM, que produtos intermediários consumidos ou inutilizados no processo de fabricação não são integrantes ou acessórios das máquinas em que sejam empregados, devendo ser computados no produto final, para fins de crédito do imposto, pelo princípio da não-cumulatividade, pois, ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este por serem utilizados no processo de fabricação, nele sendo consumidos.*

*Cumpra 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 imediato e de vida breve fossem divididos em “materiais de consumo industrial” e “materiais de consumo administrativo”, em oposição aos bens de produção duráveis, estes apropriadamente denominados “bens do ativo permanente”.*

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

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

*[planilhas de fls. 1.057/1.058].*

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

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

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 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.”*

*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 de transporte não vinculado ao 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 industriais afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, eles repercutem na questão da cumulatividade 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 feito, 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 reexaminassem essa questão (fls. 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”.*

Em virtude de a desoneração da sociedade empresária ter ultrapassado o limite disposto no art. 169, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 3ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JF N° 0301/10 (infrações 1, 2, 4, 6, 7 e 8).

Devidamente intimado (fls. 1.073 e 1.074), o sujeito passivo apresenta petição às fls. 1.076/1.077, conjuntamente com o Estado da Bahia, representado pelo procurador Leonardo Gaudenzi, na qual pleiteia os benefícios da Lei 11.908/2010 no que concerne à infração 7 (anistia).

Posteriormente, com arrimo no art. 169, I, “b” do RPAF/1999, ingressa com Recurso Voluntário às fls. 1.095 a 1.110.

Inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando os fatos e reconhecendo parcialmente a procedência das imputações n°s 1, 2, 3, 7 e 8, e integralmente a de n° 5.

No decorrer da instrução processual, a infração 8 foi reduzida pelos autuantes para R\$ 91.256,62, cifra que informa ter recolhido.

No tocante à infração 7, admite a procedência parcial, referente somente ao uso de crédito relativo ao transporte de pessoal administrativo, tendo recolhido, sob os auspícios da anistia concedida através da precitada Lei, o valor de R\$ 478.093,95.

Assim, o apelo voluntário restou adstrito aos itens 1, 2, 3 e 7 do Auto de Infração.

No mérito das infrações 1 e 2, com fulcro no princípio da não cumulatividade, alega que os materiais tidos como de uso e consumo na Decisão recorrida (fls. 1.057/1.058) são essenciais à industrialização, pelo que o crédito é pertinente e não incide a diferença de alíquotas.

Quanto à infração 3, argumenta que os bens considerados não são consumidos, pois possuem a natureza de componentes mecânicos do estabelecimento, integrando assim o ativo imobilizado.

Por fim, no que diz respeito à sétima imputação, suscitando nulidade, indica afronta aos arts. 145 e 149 do CTN e 936 do RICMS/1997, porquanto os valores remanescentes, na sua concepção, são relativos à ilegal revisão de lançamento já homologado em fiscalização anterior, na qual a Fazenda Pública examinou todos os seus documentos e concluiu pela inexistência de ilícito (documentos citados às fls. 1.106/1.107).

No mérito da questão, diz que o órgão “*a quo*” – de forma equivocada – estornou créditos referentes ao transporte de pessoal ligado ao setor produtivo, muito embora os tenha julgado legais (R\$ 450.324,74; exercícios de 2003 a 2005; planilha à fl. 1.113).

Encerra pleiteando o acolhimento do Recurso.

No Parecer de fls. 1.124 a 1.126, a Procuradoria do Estado opina pelo improvimento, pois, relativamente às infrações 1 a 3, não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo.

No que tange à infração 7, não acata as alegações recursais, em face do direito do Fisco de lançar o tributo no prazo estipulado no art. 173 do CTN.

## VOTO

Relativamente à validade do procedimento administrativo, constato que os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram os ilícitos tributários, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra correto e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, RPAF/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados no Recurso.

A ocorrência dos monitoramentos e dos Autos de Infração indicados às fls. 1.106/1.107 não caracteriza revisão ilegal, mudança de critério jurídico ou afronta aos arts. 145 e 149 do CTN, tampouco ao art. 936 do RICMS/1997, pois as auditorias são realizadas com base em Ordens de Serviço que indicam os roteiros de investigação a serem levados a efeito, seguramente distintos daqueles que resultaram no lançamento de ofício em análise, devendo ser observada a ressalva constante do final da fl. 05, igualmente presente nos Autos anteriores.

Por outro lado, a atividade de monitoramento, como o próprio nome indica, consiste em mero acompanhamento e verificação superficial das atividades de rotina do contribuinte, do que não pode resultar homologação, ainda que ao final seja lavrado um Auto de Infração.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Início o julgamento de mérito com a apreciação do Recurso Voluntário.

As três primeiras imputações resultam dos mesmos fatos - entradas de materiais de uso e consumo - sendo que as de nº 1 e 3 exigem o tributo por utilização de crédito indevido e a nº 2 por diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais.

Com efeito, assiste plena razão ao ilustre representante da PGE/PROFIS quando afirma que não é a essencialidade o aspecto determinante no sentido de legitimar a utilização do crédito e a não incidência da diferença de alíquotas, mas a efetiva participação do bem na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, por adesão ou pelo consumo total ao longo do processo, entendimento já assentado neste Conselho de Fazenda.

Não se enquadram nas hipóteses acima os materiais destinados ao tratamento de efluentes, de lubrificação, peças, roteador de acesso à Internet (infrações 1 e 2), porcas, parafusos, arruelas, chapas, juntas, válvulas, bujões, tubos, disjuntores, cabos e bens similares (infração 3).

Com relação à infração 7, o demonstrativo inicial está à fl. 195.

Foi solicitado pela JJF que os autuantes elaborassem levantamentos distintos, de modo a se conhecer, separadamente, os créditos concernentes ao transporte de pessoal do setor administrativo e aqueles atinentes ao transporte de pessoal do setor industrial, relativamente a cada período.

Em resposta, um dos autuantes, à fl. 857, informou que o contribuinte não apresentou a discriminação, com os respectivos comprovantes, relativamente a todo o período fiscalizado, mas apenas a março de 2006 a novembro de 2007.

Os auditores elaboraram novos demonstrativos às fls. 824/825 e 937, indicando os montantes inicialmente lançados, os relativos ao transporte de pessoal do setor industrial e os atinentes ao transporte de pessoal do setor administrativo.

Assim, decidiu a primeira instância – com fulcro no inciso I do § 1º do art. 93 do RICMS/1997 -, legitimar os créditos referentes ao transporte de pessoal do setor industrial, tendo remanescido o débito de R\$ 1.447.525,40 (transporte dos empregados de setores administrativos).

É visível, no levantamento de fl. 825, que a partir do número de empregados foram calculados coeficientes com o fim de segregar os créditos de transporte de pessoal administrativo e operacional.

Abstenho-me de efetuar qualquer juízo de valor acerca do quadro de fl. 1.113, porquanto colacionado extemporaneamente, em sede de Recurso, e desacompanhado de documentos que lhe confirmem eficácia probatória.

Assinale-se que o recorrente teve amplas oportunidades de provar as suas alegações de mérito relativas ao item 7º do Auto de Infração e não o fez (nos prazos para apresentação de defesa e manifestações sobre as diligências), pelo que causa turbção na lide e fere o princípio da boa fé processual a extemporânea juntada de planilha em Excel, sem os requisitos do § 5º do art. 123 do RPAF/1999 e desacompanhada dos respectivos documentos comprovantes.

*“RPAF/1999. Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.*

*(...)*

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.*

Além disso, ainda que os documentos comprovantes das pretensões recursais tivessem sido juntados em obediência ao precitado dispositivo regulamentar, nenhuma repercussão traria no julgamento da lide, em razão do resultado do julgamento do Recurso de Ofício atinente a este item do lançamento.

Também asseverou o recorrente que o órgão “*a quo*” – de forma equivocada – estornou créditos referentes ao transporte de pessoal ligado ao setor produtivo, muito embora os tenha julgado legais (R\$ 450.324,74; exercícios de 2003 a 2005; planilha à fl. 1.113).

Deixo para apreciar essa questão no mérito do Recurso de Ofício, por vislumbrar a procedência total da acusação e, por conseguinte, a ineficácia do suposto erro.

Nego Provimento ao Recurso Voluntário.

Passo a julgar o Recurso de Ofício, decorrente da desoneração, na Decisão da JJF, de parte do tributo lançado nas infrações 1, 2, 4, 6, 7 e 8.

Peço vênia para discordar da conclusão da Junta referente às entradas de materiais destinados ao tratamento da água de resfriamento.

Os produtos utilizados no sistema de água de resfriamento para evitar corrosão nos equipamentos ou crescimento de microorganismos, como algas e fungos (fls. 972/973), não ensejam crédito fiscal de ICMS e não se encartam na previsão do art. 93, § 1º, RICMS/1997.

O sistema de resfriamento de água tem a função de gerar menores temperaturas para as correntes intermediárias do processo, deixando-as, desse modo, em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O método consiste em transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) por intermédio do contato entre ambos.

A água que resfria as correntes – ao se aquecer – permite que os seus sais se tornem insolúveis e, junto com microorganismos, se depositem nas paredes dos trocadores de calor, o que pode danificá-los através da corrosão e ocasionar a parada da planta. Para evitar isso é que são usados os materiais em concreto.

Portanto, tais itens, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que caracterizam matérias primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis. O combate ao depósito de sais e microorganismos, bem como à corrosão, pode ser efetivado por outros meios.

Concluo que não fazem parte do processo de produção, por serem inseridos em uma corrente secundária (água de resfriamento), que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de prevenir danos aos equipamentos da planta.

Por conseguinte, as quantias destacadas em negrito mês a mês nos levantamentos de fls. 972/973 (infração 1; “*TOTAL DO ICMS INDEVIDO*”) e 995 a 997 (infração 2; “*TOTAL DO ICMS A RECOLHER*”) devem ser respectivamente acrescentadas nas duas primeiras imputações, tomando-se como parâmetro o demonstrativo resultante do julgamento de piso, de modo que as mesmas sejam alteradas para R\$ 83.395,00 (infração 1; R\$ 65.251,89 + R\$ 18.143,11) e R\$ 118.086,077 (infração 2; R\$ 113.951,84 + R\$ 4.134,23).

Ressalve-se que, com respeito à infração 01, os valores acrescentados devem ser apropriados nos correspondentes meses destacados às fls. 972/973, de maneira a totalizar R\$ 18.143,11. Entretanto, tendo em vista os equívocos de soma perpetrados às fls. 995 a 997, acrescente-se o valor de R\$ 4.134,23 no último mês do exercício de 2006, procedimento que beneficia o sujeito passivo (“*in dubio pro contribuinte*”).

Com respeito à desoneração atinente aos catalisadores, absorventes de resíduos e removedores de impurezas dos produtos fabricados, além de aditivos empregados na produção, é procedente, de vez que obedece ao comando do art. 93, § 1º, RICMS/1997.

Reputo correta a Decisão relativa à quarta infração, pois há nos autos declaração de órgão competente atestando que o estabelecimento da Petrobrás de CNPJ nº 33000167/1122-52 é fabricante de uréia pecuária, e que esse produto é utilizado como suplemento em alimentação animal. A 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 à fl. 584.

De acordo com o inciso I do art. 79 do RICMS/1997, aplica-se a redução de 60% nas operações interestaduais com insumos agropecuários listados nos incisos I a X do art. 20.

Valho-me das mesmas razões de fato e de direito concernentes às entradas de produtos destinados ao tratamento de água de resfriamento para mais uma vez discordar da Decisão recorrida no que diz respeito à infração 6.

Conforme dito pelo próprio recorrente, o nitrogénio é aplicado no processo de purga nos compartimentos e sistemas da planta industrial, a fim de deslocar os gases inflamáveis remanescentes e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, oxidação, incêndio e até explosão da própria planta industrial.

Como dito, não é a essencialidade, indiscutível neste caso, que resulta em direito de crédito.

Modifico a Decisão recorrida para considerar Procedente a sexta infração, no valor de R\$ 696.201,93.

A matéria de que trata a infração 7 já foi objeto de apreciação em diversos julgados deste Conselho, a exemplo daqueles emanados dos Acórdãos CS 0222/00, CJP 0113-12/12 e CJP 0435-11/06, além de, relativamente à instância judicial, no STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 354376/MG, cujo trecho segue abaixo transcrito.

*“A regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS, mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal”.*

O serviço de transportes em tela, seja o de pessoal administrativo, seja o de empregados do setor operacional, não se encarta na previsão do art. 93, § 1º, I, RICMS/1997.

Por isso, modifico a Decisão recorrida para considerar totalmente Procedente a infração 07, no valor de R\$ 1.920.969,75.

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*”. Trata-se de inclusão de serviços distintos daqueles de pessoal, que não deveriam, segundo a fiscalização, compor a base de tributação (art. 13, § 4º, LC 87/1996).

O recorrente reclamou na defesa que haviam sido excluídos do custo das transferências todos os valores apropriados na “*Conta 644*”, referentes a serviços de terceiros (mão-de-obra terceirizada). Aduziu que dentre os valores expurgados estavam os pertinentes ao custo de mão-de-obra dos produtos e alegou que da mencionada “*Conta 644*” constava o custo com mão-de-obra diretamente empregada nos produtos objeto de transferência entre os seus estabelecimentos.

O processo foi remetido em diligência para que os auditores reexaminassem essa questão (fls. 744/745).

Os cálculos foram revistos, considerando os serviços citados na base de cálculo das transferências, com a elaboração de novos demonstrativos às fls. 826 e 851/852 e a correta redução do imposto para R\$ 91.256,62.

Acolho parcialmente o Recurso de Ofício, nos termos acima expendidos.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto as infrações 1, 2, 6 e 7)**

Peço vênha para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

No que tange a infração 1, 2 e 6, 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. (grifei)*

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 “b”, dará direito ao crédito aos produtos das infrações 1, 2 e 6, pois estão vinculados à industrialização e são consumidos no processo produtivo.

Neste diapasão, também comungo com o entendimento da PGE/PROFIS quando assevera que não é a essencialidade o aspecto determinante no sentido de legitimar a utilização do crédito, mas a efetiva participação do bem na produção, fazendo parte do produto final pelo consumo ao longo do processo.

Pelo exposto, entendo assistir razão ao Recurso Voluntário, uma vez que, a meu ver, é indiscutível o fato de os materiais assinalados nas infrações 1, 2 e 6, além de vinculados ao processo produtivo, são consumidos no mesmo, restando satisfeitos, conjuntamente, os requisitos das alíneas “a” e “b” do §1º, do art. 93 do RICMS/BA.

No que se refere à infração 7 e a possibilidade de creditamento do ICMS gasto nas operações de transporte de operários, concordo com a Decisão prolatada pela Junta de Julgamento, entendendo não assistir razão ao Recurso de Ofício e ao voto do eminente Relator.

Isto porque, assim dispõe o art. 93, §1º do RICMS/BA/97:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*§ 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:***

- 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; (grifei)*

Entendo que o RICMS/97 garante ao contribuinte o direito ao crédito relativo a serviços tomados, condicionado à mesma satisfação de dois dos requisitos previstos nas alíneas “a”, “b” ou “c”. Tal interpretação decorre tanto da existência da conjunção ou, quanto da interpretação sistemática do referido artigo em conjunto com o art. 97, II do mesmo Regulamento, senão vejamos:

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se*

*do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

...

*II - quando, salvo disposição em contrário, no caso de utilização de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, o serviço não estiver vinculado:*

....

*c) a processos de industrialização, produção agropecuária, geração ou extração, dos quais resultem operações de saídas tributadas; (grifos nossos)*

Desta feita, entendo que, no particular ao direito ao crédito relativo aos serviços tomados pelo contribuinte, o único requisito a ser preenchido, portanto, é que o mesmo seja vinculado ao processo de industrialização, se não fosse assim, não haveria razão de ser para o art. 97, II, c do RICMS/97.

Assim, o que se faz necessário analisar, no caso concreto, é se serviço de transporte de trabalhadores diretamente ligados ao setor produtivo, está diretamente vinculado ao processo de industrialização. Veja que não há o requisito da “indispensabilidade”, em que pese na maioria das vezes, no caso particular dos autos, o referido serviço seja indispensável, em razão da necessidade de deslocamento de funcionários para plantas de produção afastadas, e em horários alternativos, muitas vezes em mais de dois turnos.

Não há como não reconhecer a vinculação do referido serviço ao processo produtivo, uma vez que a mão de obra do operário é diretamente vinculada ao mesmo. Em verdade, não vislumbro outro serviço que seja tão vinculado ao processo industrial, uma vez que a mão de obra é tão essencial quanto o insumo ou a matéria prima. Não haveria sentido de se possibilitar o crédito de ICMS nas operações de transporte de matérias primas e insumos e não se permitir o crédito no presente caso.

Nessa esteira, a legitimidade do crédito reside no fato de os serviços tomados não serem alheios à atividade do estabelecimento, pois vinculados ao seu processo produtivo.

Em assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a Decisão recorrida nos termos acima exarados.

### **VOTO DISCORDANTE (Infração 3)**

Peço vênia para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

Sigo o voto de divergência quanto às infrações 1, 2, 6 e 7.

No tocante à infração 3, entendo assistir razão ao Recurso Voluntário, isto porque, os itens referidos no Anexo C do Auto de Infração, se enquadram como bens de ativo fixo. Os referidos bens são utilizados para paradas programadas de revisão dos equipamentos industriais do estabelecimento, ou instalação de novos equipamentos no estabelecimento, tendo vida útil superior a 01 ano.

Os referidos produtos enquadram-se no conceito comercial e contábil de ativo permanente e efetivamente foram contabilizados como tal, sendo devido o referente crédito. Não podemos alterar conceitos contábeis e de direito privado, a menos que haja disposição expressa do Regulamento, o que não é o caso. Veja ainda que, a própria legislação atinente a outros impostos, a exemplo do Imposto de Renda, adota tal conceito.

Assim, entendo assistir à Recorrente o direito ao referido crédito.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto, decisão não unânime quanto à infração 3 e, por maioria em relação às infrações 1, 2, 6 e 7, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário



apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298574.0500/08-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.602.778,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

Recurso de Ofício

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Angelo Mário de Araújo Pitombo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves, Alessandra Brandão Barbosa e Daniel Ribeiro Silva.

Recurso Voluntário

VOTO VENCEDOR (Infrações 1, 2, 3, 6 e 7) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Angelo Mário de Araújo Pitombo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1, 2, 6 e 7) – Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves, Alessandra Brandão Barbosa e Daniel Ribeiro Silva.

VOTO DISCORDANTE (Infração 3) – Conselheiro: Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – VOTO DIVERGENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – VOTO DISCORDANTE (Infração 3)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS