

A. I. Nº - 117808.0006/13-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - ALZIRA LORDEDO SANCHES e BERNADETE LOURDES LEMOS LORDELO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 13.12.2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0178-05/19

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA, EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS INTERESTADUAIS DE URÉIA – ADOTADA A REDUÇÃO DE 60%, E NÃO 30%. A uréia comercializada pelo sujeito passivo, alvo da presente exigência tributária, se trata de uréia pecuária especificada nos órgãos de controle e registro do governo federal como “suplemento alimentar” conforme prova técnica juntada pela defesa, razão pela qual foi considerada correta a redução de 60% aplicada pelo sujeito passivo. Infração improcedente. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR DIFERIMENTO. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15k, vapor 42 Kg, água clarificada e água desmineralizada. O art. 343, XIX do Regulamento do ICMS de 1997, contemporâneo aos fatos geradores em exame, dispôs sobre o diferimento nas saídas internas de ar comprimido, vapor d’água e água clarificada, desmineralizada ou potável, para o momento da entrada dos produtos no estabelecimento do adquirente (encomendante da industrialização). Assim, o encerramento do diferimento é na entrada do estabelecimento encomendante da industrialização, momento em que deve ser satisfeita a exigência tributária. Parte do crédito tributário lançado neste item foi reconhecido e pago pelo contribuinte no REFIS de 2015. Excluídas da exigência fiscal as operações em que os produtos resultantes da fabricação por encomenda foram utilizados como insumos no processo produtivo da autuada, hipótese em que o ICMS diferido é pago nas saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização. Excluída também parte das notas, após comprovação de pagamento antes da autuação. Redução dos valores autuados com base em diligência executada pela ASTEC/CONSEF. Infração mantida em parte. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Os itens autuados, 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. Restou provado que se trata de materiais utilizados na preservação de equipamentos e tratamento de água e efluentes. Parte do

valor autuado foi reconhecido pelo contribuinte. Infração mantida sem alterações. **4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO.** Os bens objeto do levantamento são os mesmos do item 3 da autuação. Pelos mesmos fundamentos ali expostos, mantém-se o lançamento nos valores apurados na ação fiscal. Infração procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 18/12/2013, através do qual se exige ICMS no valor histórico de R\$3.479.077,03, contendo as seguintes imputações fiscais:

INFRAÇÃO 01 - Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, conforme Demonstrativo nº 01, anexo, exercício de 2010, e Demonstrativo nº 05, exercício de 2009, o contribuinte reduziu nas operações de saídas interestaduais de ureia para pecuária (REFORCE N) em valores superiores ao estabelecido na legislação vigente, quando utilizou, de forma equivocada, a redução prevista na cláusula 1ª, inciso III do Convênio ICMS 100/97, ao invés da disposição contida na cláusula 2ª, inciso 3 desse Convênio, cujo conteúdo está em consonância com o especificado pelo RICMS vigente, no seu artigo 79, inciso II. Multa de 60% - Art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$2.323.260,04. Ocorrência verificada nos meses de mai, jun, jul, ago, set e dez de 2009 e meses de jan a dez de 2010;

INFRAÇÃO 02 - Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15k, vapor 42 Kg, água clarificada e água desmineralizada, conforme Demonstrativo nº 02, anexo, diferido para o momento em que ocorreu a entrada no estabelecimento do adquirente, conforme artigo 343, inciso XIX do RICMS/97. Multa de 60% - Art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$483.207,75. Ocorrência verificada nos meses de jan, mar e abr de 2010.

INFRAÇÃO 03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo nº 03, de ICMS creditado indevidamente pelo contribuinte, pois apesar de adquirido na sua maioria, como matéria-prima foi utilizado como material de uso e consumo do estabelecimento. Multa de 60% - Art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$620.242,32. Ocorrência verificada nos meses jan e dez de 2010.

INFRAÇÃO 04 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo nº 04 das diferenças de alíquotas a recolher referentes a material de uso e consumo adquiridos como se fosse matéria-prima, em outros Estados da Federação. Multa de 60% - Art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$52.366,92. Ocorrência verificada nos meses de jan a dez de 2010.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 19/12/2013, através de intimação pessoal, e ingressou com defesa administrativa protocolada em 17/01/2014, em petição subscrita por advogados, juntada às fls. 113 a 132. Instrumento de procura anexado às fls. 133 a 137.

Após registrar a tempestividade da petição defensiva e fazer um breve relato das acusações fiscais, o contribuinte passou a impugnar cada uma das infrações que lhe foram imputadas.

Em relação à infração 1, argumenta que a FAFEN é produtora tanto de ureia fertilizante, da ureia pecuária e do REFORCE-N, sendo os dois últimos, objeto da presente infração. Entende que é legítima a redução de base de cálculo em 60% praticada pela empresa, uma vez que o enquadramento do produto como suplemento animal já foi reconhecido pela 2ª CJF deste CONSEF

no julgamento do Auto de Infração 289574.0500/08-0, infração 4, lavrado sob o mesmo fundamento, objeto de decisão denegatória (infração anulada).

Alega que o Convênio ICMS 100/97 reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas de insumos agropecuários, estabelecendo duas “alíquotas” de redução de base de cálculo. Explica que utilizou a “alíquota” de 60%, de forma lícita, pois os produtos autuados estão na condição de suplemento animal, por tratar-se de ureia pecuária e REFORCE-N, cuja finalidade específica é a alimentação de bovinos.

Observa que o enquadramento legal, proposto pelos autuantes, refere-se genericamente à ureia, utilizada como fertilizante. Este, no entanto, não é o caso da ureia pecuária aqui discutida, devidamente registrada na Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, conforme prova em anexo.

Afirma que já se encontra totalmente superada pelo próprio Egrégio Conselho Estadual de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF (A.I. – 298574.0513/05-0 – Ac.- 0092-12/06), que pacificou o conflito de interpretação entre as partes litigantes, assim decidindo recentemente em autuação fiscal contra a PETROBRÁS. Nessa mesma linha de entendimento anexa à presente defesa, cópia do Acórdão JJF nº 0301-03/10 da 3ª Junta de Julgamento, proferido no PAF nº 298574.0500/08-0.

Quanto à mercadoria REFORCE-N, a defesa declara ser produto similar à ureia pecuária, diferenciando-se da mesma pela sua composição química, que é acrescida do formol na proporção de 100 ppm (partes por milhão), servido igualmente como suplemento animal, na alimentação de bovinos. Argumenta que as considerações apresentadas nesta impugnação do lançamento para a ureia pecuária se aplicam igualmente ao produto REFORCE-N.

Assim, a defesa sustenta que inexistiu qualquer infração fiscal e, por isso, o débito tributário do item 01 da peça de lançamento é improcedente, pois se trata de saída interestadual de ureia em que a redução da base de cálculo aplicada pelo contribuinte reputa-se legal e legítima.

Em relação à infração 02, a defesa declara que não reconhece essa imputação em relação às notas fiscais de retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda, pois a água clarificada e a água desmineralizada são destinadas à industrialização por encomenda com posterior retorno, sem destaque do ICMS (CFOP 1902), conforme art. 615, § 2º, II e art. 616 do Decreto nº 6284/97 - RICMS/BA. Encaminhou planilha contendo as notas fiscais de retorno de industrialização para juntada à impugnação que representam a quantia de R\$49.818,31.

Também não reconhece a infração para as notas fiscais de aquisição de vapor (CFOP 1101), uma vez que houve o registro fiscal no livro de apuração, por meio de ajuste extra apuração, do encerramento do diferimento. Afirma que encaminhou o livro Registro de Apuração do período autuado, relativamente ao mês de fevereiro/2010, no valor de R\$9.441,20 e mês de março/2010, no valor de R\$9.706,00, que totalizam o valor histórico de R\$19.147,19.

Quanto às notas fiscais de industrialização de vapor, não reconhece a infração porque esta mercadoria representa produto intermediário para a FAFEN Fertilizantes (CFOP 1124 e CFOP 1125), e a operação está enquadrada no regime de diferimento previsto no art. 617 do Decreto nº 6284/97 - RICMS/BA. Valores históricos de R\$303.584,13 (CFOP 1124) e R\$110.658,13 (CFOP 1125).

No tocante à infração 03, a defesa não reconhece o valor histórico de R\$613.102,32, por se tratar de itens classificados pela Petrobras como indispensáveis ao processo produtivo, contabilizados com insumos de produção à luz do entendimento da legislação fiscal (CFOP's 1101, 2101 e 3101).

Ao contrário da pretensão dos auditores autuantes, assevera que apropria todos os créditos do ICMS resultantes das compras dos bens de produção, i.e., das matérias-primas – mercadorias que são consumidas ou utilizadas na integração do produto final - e dos produtos intermediários – mercadorias que embora não integrem o produto final, são consumidas ou utilizadas no processo industrial.

Afirma que as aquisições, que deram origem aos créditos reclamados na autuação, são “mercadorias” que não podem ser singelamente considerados como de uso e consumo, vez que

são diretamente utilizados no processo industrial da Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados da Bahia - FAFEN, apresentando-se, portanto, como indispensáveis para que ele aconteça, aplicável, assim, a norma contida no artigo 97 do RICMS/BA, *a contrario sensu*, que admite o creditamento.

Salienta que, ao examinar a questão do creditamento fiscal no ICMS, não se deve perder de vista que ele decorre de comando constitucional, especificamente do princípio da não-cumulatividade.

Ressalta que o princípio da não-cumulatividade está inscrito na Constituição Federal – no caso do ICMS, no art. 155, §2º, I – sendo, assim, um comando ao qual estão submetidos, tanto o contribuinte, quanto o Estado. Esse princípio da não-cumulatividade, consagrado na Constituição, segundo o seu próprio texto, torna-se efetivo “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Por sua vez, registra que essa compensação prevista no mencionado dispositivo constitucional (para a qual a Constituição não estabelece qualquer restrição) significa que o contribuinte deve abater dos débitos originários de suas operações com os créditos oriundos das operações anteriores.

Pondera que a Constituição Federal não fez qualquer ressalva para esses abatimentos, não sendo, portanto, admissível, nem lícito, que qualquer lei complementar ou ordinária o faça, em desacordo com aquele princípio inscrito na Carta Magna. Transcreveu lições doutrinárias dos Profs. José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, extraídas do livro “A não cumulatividade tributária” (obra citada, Ed. Dialética, 1998, pags. 122, 123, 126, 128 e 129).

Destaca que o ensinamento citado é preciso, pois se tem bem esquematizada a estrutura jurídica da não-cumulatividade e do regime de aproveitamento de créditos, que não tem natureza meramente tributária. Citou também trechos de lições de Geraldo Ataliba: “estamos diante de uma relação jurídica obrigacional (porque de conteúdo econômico), constitucional (porque disciplinada exaustivamente na Constituição) e que se pode qualificar como financeira, em oposição à tributária...” (“ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade”, Revista de Direito Tributário n. 29-30, pag. 116).

Por se tratar da questão do aproveitamento de créditos, argumenta a defesa que não se pode perder de vista três pontos: primeiro, que ele existe para que se efetive o princípio da não-cumulatividade do imposto, inscrito na Constituição Federal; depois, que a Constituição não estabelece qualquer restrição a esse regime de abatimento, não podendo fazê-lo a lei complementar ou ordinária; por fim, deve-se sempre lembrar que o creditamento não é uma faculdade, mas um dever do contribuinte, pois “o não aproveitamento dos créditos pelo contribuinte resultar-lhe-á um ônus indesejável. Mas onerará também e, principalmente, os preços, imputando à economia um prejuízo que a Constituição Federal repreme.” (José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, obra citada, pag. 133).

Situada assim a questão no mundo jurídico, pede a improcedência do Auto de Infração em tela, nesse ponto, uma vez que ele reclama, como indevido, o aproveitamento de créditos pela Impugnante, relativo a produtos que adquiriu, reclamação que o Impugnado faz com base no destino desses produtos e que configura uma indevida restrição ao regime do creditamento, não admitida na Constituição Federal, que optou pelo regime financeiro, e não físico, para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade. A Fazenda Pública, no Auto de Infração, desconsidera esse princípio, ou, então, os auditores que o lavraram não têm a exata noção jurídica (que se sobrepõe à econômica) desse princípio.

Registra, ainda, que o Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, nos diversos autos de infração que o Estado da Bahia lava contra a PETROBRÁS, tendo por objeto o aproveitamento de crédito de ICMS, tem sido alertado pela Impugnante que se trata de matéria que não pode ser apreciada sem atentar-se para o comando constitucional. Reproduziu ensinamentos do tributarista Roque Carrazza (“ICMS”, Malheiros Editores, 4ª edição, pag. 173).

Acrescenta que em votos isolados e vencidos, o próprio CONSEF começa a atentar que a questão do creditamento, somente pode ser examinada pela correta verificação do princípio da não cumulatividade, inscrito no texto constitucional. No processo administrativo fiscal que teve por objeto o Auto de Infração nº 281076.0002/99-0 (reproduz trecho), o voto do Conselheiro Nelson Teixeira Brandão.

Neste caso, sustenta que inexiste qualquer infração. Trata-se de produtos que se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial. Por isso reitera o pedido dessa parte da autuação.

No que se refere às operações com notas fiscais de CFOP 1201 (devoluções de venda de produção do estabelecimento), a defesa consignou que os créditos apropriados estão em conformidade com RICMS-BA de 1997 (art. 93, VII), dispositivo que foi transcrito na inicial.

Reconhece ser devida a quantia no valor histórico de R\$7.140,00, que se refere à NF com CFOP 1949 – outra mercadoria ou prestação de serviço não especificado, com crédito de ICMS apropriado indevidamente, motivando estorno de débito da NF-e 15051(em anexo), emitida pela RLAM em devolução de equipamento originalmente enviado pela FAFEN através da NF originária nº 3693 (anexa), a título de empréstimo, e emitida sem débito de ICMS.

No tocante à Infração 04, trata-se de cobrança de ICMS a título de diferencial de alíquotas (DIFAL), no importe de R\$52.366,92, que a defesa também não reconhece, por se tratar de cobrança relacionada às entradas de produtos que integram a infração 03, classificados pela Petrobras como insumos do processo produtivo da empresa, não sujeitos ao pagamento do DIFAL, que é apenas exigível em relação às aquisições interestaduais de ativos imobilizados e bens para uso e consumo.

Ressalta a defesa, mais à frente, a necessidade de produção de prova pericial e diligência, diante da complexidade da matéria e da situação fática das infrações imputadas ao sujeito passivo, com base no princípio da verdade material e disposições do RPAF/99, especialmente o art. 150, II. Caso seja indeferido o pedido de perícia técnica, requer o envio dos autos em diligência por auditor estranho ao feito, com fundamento no que prescreve o art. 148, II do RPAF.

Finaliza a peça de defesa, pedindo que o A.I. seja julgado parcialmente improcedente, protestando ainda pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo Direito.

Consta, às fls. 176/177, petição e DAE que comprova o pagamento da infração reconhecida na fase de defesa, no importe principal de R\$7.140,00, relativa à parte da cobrança que integra a infração 03 – fato gerador 31/10/2010. Requer que o documento anexo seja encaminhado ao CONSEF para fins de homologação.

Prestada a informação fiscal em 12/06/14, peça apensada às fls. 687/694 deste PAF.

As autuantes informaram, inicialmente, que realizaram uma visita técnica nas instalações da autuada, quando constaram que o processo produtivo da ureia agropecuária não foi alterado quando modificou o nome do produto para REFORCE N. Anexaram ao PAF o esquema do processo produtivo fornecido pela autuada, concluindo que o produto nominado como REFORCE N é na verdade ureia agropecuária.

Transcreveram o art. 79, II do RICMS e informaram que na infração 1 foi aplicada a redução de 30%, porque o produto ureia encontra-se relacionado no inciso XI, alínea “c”, do artigo 20 do RICMS-BA – Reproduziram o dispositivo, fls. 201/205.

Pontuaram que o art. 79, II do RICMS trata exclusivamente da redução de base cálculo das operações com insumos agropecuários e no seu inciso II fica definido que todos os produtos elencados no inciso XI do artigo 20 do RICMS usufruirão de 30% de redução da base de cálculo. Enfatizaram que o inciso XI do artigo 20, deixa claro que o que define a redução de 30% é o produto e não a sua destinação até porque a isenção e a redução são destinadas a operações com insumos agropecuários.

Disseram que o autuado anexou, a este PAF, documento do Ministério da Agricultura com o objetivo de enquadrar o produto REFORCE N, em verdade ureia, produto a base de nitrogênio,

como suplemento animal. Não entendem as autuantes porque esta preocupação, desde quando a redução da base de cálculo (30%) é dada para os produtos destinados a alimentação animal, constantes na alínea “c”, do inciso XI do artigo, da qual a ureia faz parte, e também nas alíneas “a” (milho) e “b” (farelos e tortas de soja). Entendem que a preocupação do autuado de definir seu produto como alimentação animal é com o objetivo de justificar ter utilizado incorretamente da redução da base de cálculo de 60%.

Salientaram, em seguida, que o Convênio ICMS 100/97, reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários, tal como o RICMS, em sua cláusula 2^a reduz em 30% a base de cálculo do ICMS dos produtos conforme abaixo:

“Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

I – farelos e tortas de soja e de canola, cascas e farelos de cascas de soja e de canola, sojas desativadas e seus farelos, quando destinados a alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.

II – milho, quando destinado a produtor, a cooperativa de produtores, a indústria de ração animal ou órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao estado ou distrito federal;

III- amônia, ureia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubo simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.”

Afirmaram que a Ureia e o REFORCE N, ambos produtos com a mesma composição química, estão incluídos entre os produtos constantes do inciso III, do Convênio ICMS 100/97, citado acima, com direito, portanto à redução de 30% na base de cálculo e não 60% como pretende a autuada.

Asseveraram que o autuado, na fl. 117 do PAF, diz que as autuantes enquadram genericamente a ureia como fertilizante, desprestando a fabricação de ureia destinada a uso na pecuária, no qual disse que esta informação não procede, pois no levantamento que gerou o Demonstrativo nº 01, fls. 7 a 82 do PAF, consta somente as saídas de REFORCE N, que é ureia pecuária, produto a base de nitrogênio, destinada a ração ou suplemento animal.

Ressaltaram que está bem claro que o RICMS e o Convênio ICMS 100/97 estabelecem a redução da base de cálculo em 30% para os produtos destinados a ração animal, conforme os seguintes produtos:

XI - nas saídas dos seguintes produtos:

a) milho, quando destinado a produtor, à cooperativa de produtores, à indústria de ração animal ou órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado;

b) farelos e tortas de soja e de canola, cascas e farelos de cascas de soja e de canola, sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL metionina e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa.

d) aveia e farelo de aveia, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.

Citaram o Auto de Infração nº 2985742000068, Acórdão CJF Nº 0106-11/07, fls. 695 a 701, deste PAF, procedentes na 5^a Junta e 1^a Câmara, com as mesmas infrações deste PAF. Registraram que em 2009 o autuado mudou o nome do seu produto, com a mesma composição química da Ureia para Reforce N, conforme documento anexado às fls. 760/765, do PAF, com o intuito de caracterizar-se como não produtor de ureia, mas o Reforce N é o mesmo produto, com outra denominação.

Pontuaram, por fim, que a autuada equivocou-se ao afirmar que o produto REFORCE N tem composição química diferente da ureia agropecuária, por conter formol e que nada foi alterado em sua planta industrial. Que o contribuinte foi autuado pelas mesmas razões nos exercícios de 2007 a 2013, visto que os citados produtos possuem a mesma composição química.

Quanto à infração 02, informaram que a exigência fiscal está em conformidade com o art. 343, inc.

XIX, que estabelece ser diferido o ICMS “nas saídas internas de ar comprimido, vapor d’água e água clarificada, desmineralizada ou potável, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento adquirente”. Conforme Demonstrativo anexado às fls. 83 a 89, os valores autuados correspondem às entradas no estabelecimento de mercadorias que foram remetidas para industrialização e ao retornarem não tiveram o ICMS diferido pago, o que motivou a autuação. Frisaram que a autuada recebe gás natural por meio de tubulação de outras filiais da Petrobras, e emite notas fiscais de saídas para a FAFEN Energia para fins de industrialização. Disseram as autuantes que o ICMS diferido é devido nas entradas dos produtos resultantes da fabricação, independentemente da destinação dada no processo produtivo subsequente: se matéria-prima, produto intermediário ou insumo. Afirmaram ainda, que o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar as notas e planilhas de ajuste (fls. 186/187), mas nada foi entregue à fiscalização. Concluíram afirmando que o contribuinte não contestou os valores lançados o que comprovaria que a autuação está correta no valor de R\$483.207,75.

Relativamente à infração 03, que contempla a acusação de creditamento indevido de materiais de uso e consumo, as autuantes anexaram às fls. 251/253 a resposta da autuada à intimação em que foi pedido que se detalhasse a função, utilização e periodicidade de reposição dos produtos que a fiscalização considerou classificados como de uso e consumo. Após análise, chegaram à conclusão de que os produtos FLOFARD, DEPOSITROL, LÍQUIDO CORROSIVO ÁCIDO ORGÂNICO, SOLUÇÃO DE CLORETO DE ZINCO, SPECTRUS, FOAMTROL etc, listados à fl. 207, são utilizados nos sistemas de tratamento de água de refrigeração. Explicaram que o sistema de resfriamento com água de refrigeração é um sistema fechado e, portanto, sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema; sendo assim, conveniente manter a mesma em condições de PH (índice que mede o grau de acidez) entre outras propriedades adequadas, para evitar a corrosão dos equipamentos industriais, razão esta da adição de: carbonato de sódio, bem como outros produtos objetos de glosa: cloro, ácido bórico, ácido sulfúrico, nitrogênio gasoso, flogard, kurita, fosfato trissódico, que da mesma forma atuam como inibidores de corrosão, desincrustantes, bactericida etc. Esses produtos, segundo as autuantes, não têm nenhuma relação com o processo industrial responsável pelas reações necessárias para fabricação dos produtos: amônia, ureia e ácido nítrico.

Argumentaram, também, que os aditivos como ácido bórico, dietanolamina, formol, PVA TB, aldeído fórmico, terra diatomácea e selo, são usados no processo produtivo, mas não são absorvidos e não se integram ao produto final, não sendo, portanto, considerados essenciais à produção e são usados repetidamente no processo produtivo.

Juntaram na peça informativa, às fls. 254/274 cópias reprográficas dos acórdãos JJF 0034-04/2014 e 0028-05/2014 em que infrações de idêntica natureza foram julgadas totalmente procedentes.

No que se refere à infração 04, informam que mantém a cobrança do diferencial de alíquota, que está vinculada à infração 03, referentes aos produtos classificados como de uso e consumo, procedentes de outras Unidades da Federação, relacionadas no Demonstrativo nº 03, anexo ao PAF, fls. 91 a 98.

Finalizam a peça informativa, pedindo que seja declarada a PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

Este relator converteu os autos em diligência, na sessão da 5ª JJF, ocorrida em 28/08/2014, conforme Termo juntado às fls. 287/288, restrita à infração 02, formulada com o seguinte conteúdo:

A diligência está adstrita à infração 2, no valor total de R\$ 483.207,75, acrescida da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

(...)

Considerando a necessidade de esclarecimentos quanto aos produtos que são remetidos para industrialização à FAFEM Energia, bem como aqueles que retornam para o autuado após a industrialização dos mesmos;

Considerando que não consta nos autos a destinação dada pelo autuado aos produtos que retornam da industrialização;

Considerando que não ficaram devidamente esclarecidos os ajustes, extra apuração, nos meses de fevereiro e março de 2010, nos valores, respectivamente de R\$9.441,20 e R\$9.706,00, alegado pelo autuado na peça defensiva à fl. 121 do PAF;

DA DILIGÊNCIA

Esta 5ª JJF, em pauta suplementar, deliberou que o processo seja encaminhado à ASTEC/CONSEF para que o diligente designado, no que tange a infração 02:

1 – confirme os produtos destinados a FAFEM Energia pelo autuado, já indicados no anexo 02, alvo da presente exigência fiscal, bem como indique quais aqueles que retornam do estabelecimento industrializador e se são efetivamente resultantes da industrialização dos produtos remetidos;

2 – apure, inclusive, como estão registradas nas notas fiscais o retorno das mercadorias e a existência efetiva de valor agregado dos aludidos produtos remetidos para industrialização na FAFEM Energia;

3 – verifique, uma vez confirmado o valor agregado no retorno, para efeito da análise da eventual aplicação do art. 617 do RICMS/97, se os produtos que retornaram são destinados à industrialização ou a comercialização com subsequente saída tributada;

4 – esclareça as quais operações se referem os ajustes, extra apuração, que o autuado alega ter efetuado nos meses de fevereiro e março de 2010, nos valores, respectivamente de R\$9.441,20 e de R\$9.706,00, alegado pelo autuado na peça defensiva à fl. 121, e qual a repercussão que têm esses valores, se recolhidos, quanto ao imposto reclamado na infração 02.

A ASTEC emitiu o Parecer nº 46/2015 (fls. 290/293). Ocorre que a revisora da ASTEC, ao se pronunciar nos autos, ingressou em questões que não lhe foram formuladas, inclusive fazendo considerações em torno do mérito da autuação. À página 292, declarou expressamente que “... procede a cobrança do ICMS substituído por dferimento sobre o valor agregado na industrialização, ou seja, referente à cobrança do valor acrescido, cobrado da Petrobrás, pela industrialização efetuada na FAFEN Energia (...) por ter sido encerrada a fase de dferimento na entrada de Vapor na Petrobrás”.

Em decorrência desta indevida manifestação da revisora, o colegiado da 5ª Junta de Julgamento deliberou pela ANULAÇÃO da diligência, determinando que o PAF retornasse à ASTEC para a realização de nova revisão, onde deveriam ser abordadas e respondidas, de forma itemizada, todas as 05 (cinco) questões que foram formuladas no pedido originário, de preferência, por outro auditor fiscal. Nesse sentido foi formulado novo Termo de Encaminhamento de diligência à ASTEC, inserido às fls. 332/333 dos autos.

A ASTEC, através de novo Parecer Técnico, de nº 088/2017 (doc. fls. 335 a 358 e Anexos – fls. 359 a 459), elaborado pelo Auditor Fiscal Antonio Expedido Santos Miranda, em papel e mídia digital, após fazer visita ao estabelecimento da empresa autuada, apresentou as seguintes conclusões acerca dos quesitos formulados no pedido de diligência:

1. Primeira solicitação – **“Confirmar os produtos destinados a FAFEN Energia pelo autuado, já indicados no anexo 02, alvo da presente exigência fiscal, bem como indicar quais aqueles que retornam do estabelecimento industrializador e se são efetivamente resultantes da industrialização dos produtos remetidos.”**

A solicitação foi plenamente atendida na medida em que, cumprindo intimação de fls. 365 a 370, o contribuinte apresentou: (i) documento intitulado “INFORMAÇÕES FAFEN ENERGIA”; e (ii) expediente intitulado “CONTRIB/RET/NNE/CO-III N0991/2017 N0991/2017, contendo: NOTA TÉCNICA denominada “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”, (Apêndice C, às fls. 371 a 402), os quais, em conjunto com os demais elementos acostados ao PAF e as informações obtidas por ocasião da visita Técnica (23/10/17), demonstram que, dentre os produtos indicados no

"DEMONSTRATIVO Nº 02: ICMS SOBRE O VALOR AGREGADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NO EXERCICIO DE 2010" (fls. 83 a 89), da lavra das Autuantes e que deu suporte ao lançamento relativo à Infração 02, quais sejam Água Clarificada; Água Desmineralizada; vapor 42 kgf/cm² e vapor 15 kgf/cm²:

- a) são destinadas à FAFEN Energia para industrialização: (i) Água clarificada; e (ii) Água desmineralizada, conforme notas fiscais que compõem o Apêndice D deste Parecer, às fls. 403 a 410, discriminadas na coluna (A) do demonstrativo contido na Tabela I (Pag. 06 deste Parecer/fls. 340 do PAF). Tais notas fiscais acobertam operações descritas como de "Remessa para industrialização por encomenda", codificadas no CFOP 5901.
- b) Retornam da FAFEN Energia como produto da industrialização da Água Desmineralizada: (i) vapor 42 kgf/cm²; e (ii) vapor 15 kgf/cm², conforme notas fiscais que compõem o Apêndice I deste Parecer, às fls. 439 a 454, discriminadas na coluna (I) do demonstrativo contido na Tabela I (Pag. 06 deste Parecer/fls. 340 do PAF). Tais notas fiscais acobertam operações descritas como de "Industrialização efetuada para outra empresa", codificadas no CFOP 5124.
- c) A Água Clarificada destinada a FAFEN Energia é utilizada no processo de produção de energia elétrica efetuado naquela Empresa, especificamente para produzir a água de resfriamento necessária à condensação do vapor consumido na turbina a vapor (TV), conforme diagrama replicado na Figura II (Pag. 07 deste Parecer/fls. 341 do PAF). As operações com energia elétrica não foram alcançadas pela Infração 02 em exame.
- d) Não se pode asseverar, apenas com base na documentação acostada aos autos, que o vapor que retorna seja efetivamente produto resultante daqueles volumes específicos de Água Desmineralizada remetida para industrialização, vez que as notas fiscais que acobertam as saídas de vapor da FAFEN Energia para o estabelecimento Autuado a título de "Industrialização efetuada para outra empresa" não fazem a vinculação com as notas fiscais de remessa para industrialização por encomenda, conforme preconiza o Art. 618, I, do RICMS/BA. Para tal assertiva, seria necessário realizar auditoria específica na FAFEN Energia, ação esta que, por força regimental, não compete a este diligente executar.

Contudo, considerando-se os elementos e informações anteriormente abordados por este diligente, considerando-se o *modus operandi* da Empresa, já descrito no item "4", "a", acima (Pag. 07 deste Parecer e fls. 341 do PAF), e considerando-se ainda que não foi identificada neste PAF, S.M.J., divergência entre Autuantes e Autuada quanto ao fato de que o vapor 42 kgf/cm² e o vapor 15 kgf/cm² utilizados no processo produtivo da Empresa, sejam resultantes da industrialização da Água Desmineralizada, é legítimo afirmar que, de fato, há vapor que retorna ao estabelecimento da impugnante como produto resultante da industrialização de Água Desmineralizada, por esta remetida para industrialização na FAFEN Energia.

Assim, S.M.J., é legítimo CONCLUIR que foram: (i) confirmados os produtos destinados a FAFEM Energia, já indicados no Anexo 02, alvo da presente exigência fiscal; (ii) indicados os produtos que retornam do estabelecimento industrializador; e (iii) se os produtos que retornam são efetivamente resultantes da industrialização dos produtos remetidos.

2. Segunda solicitação – “Apurar, inclusive, como está registrado nas notas fiscais o retorno das mercadorias e a existência efetiva de valor agregado dos aludidos produtos remetidos para industrialização na FAFEM Energia.”.

Esta segunda solicitação também foi plenamente atendida, pois, em se considerando: (i) o *modus operandi* da Empresa descrito nos itens 1.2 e 1.3 do expediente "TRIBUTÁRIO/RE/NNE/CO-III 0297/2015" (fls. 296-verso) e abordado na Pag. 07 deste Parecer (fls. 341 do PAF); e (ii) os dados

contidos nas notas fiscais discriminadas na coluna (C) da Tabela I e na coluna (I) da Tabela II, ambas inseridas na Pag. 06 deste Parecer (fls. 340 do PAF), CONSTATADA que o RETORNO das mercadorias encaminhadas para industrialização e dos produtos dela resultantes, está registrado da seguinte forma:

1. O industrializador FAFEN Energia emite duas notas fiscais contra o encomendante Petrobrás, sendo:
 - a) Uma NF para acobertar o retorno simbólico do produto recebido para industrialização, sem destaque do ICMS (suspensão prevista nos Artigos 615 e 616 do RICMS/97), no mesmo valor da NF de remessa desse produto do encomendante para o industrializador, com natureza da operação “Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda”, codificada no CFOP 5902, com observação no campo “DADOS ADICIONAIS” (vide Figura III – Notas contidas no Campo “DADOS ADICIONAIS” – NF nº 245, às Pag. 07 deste Parecer (fls. 341 do PAF), de que se trata de “Retorno simbólico da mercadoria constante da nota fiscal nº xxxx” (no caso exemplificado nota fiscal nº 000014319-1, de 04/01/2010); e
 - b) uma NF específica para acobertar o resultado da industrialização (vapor), registrando o valor agregado desta industrialização, sem destaque do ICMS (diferimento previsto no Art. 617 do RICMS/97), com natureza da operação “Industrialização efetuada para outra empresa”, codificada no CFOP 5124, sem, contudo, fazer a vinculação com as notas fiscais de remessa para industrialização por encomenda emitidas pelo encomendante, conforme preconiza o Art. 618, I, do RICMS/97, se limitando a indicar no campo “DADOS ADICIONAIS” (vide Figura IV – Notas contidas no Campo “DADOS ADICIONAIS” – NF nº 259, às Pag. 08 deste Parecer (fls. 342 do PAF), dentre outras informações, o período a que se referem as saídas de vapor (no caso exemplificado “JANEIRO/2010”).

Sobre “...a existência efetiva de valor agregado dos aludidos produtos remetidos para industrialização na FAFEM Energia....”, entende este Diligente que as notas fiscais 242; 259 e 271 (fls. 412 a 414), listadas na coluna (I) da Tabela II, inserida na Pag. 06 deste Parecer (fls. 340 do PAF), registram o valor agregado dos produtos vapor 42 kgf/cm2 e o vapor 15 kgf/cm2 que resultam da industrialização da Água Desmineralizada.

vale salientar que dentre os documentos fiscais listados no “DEMONSTRATIVO Nº 02: ICMS SOBRE O VALOR AGREGADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NO EXERCÍCIO DE 2010”, de fls. 83 a 89 (Autuantes) e no expediente “TRIBUTÁRIO/RE/NNE/CO-III 0297/2015”, de fls. 296 a 298 (Autuada), não foram identificadas notas fiscais demonstrando valor agregado referente aos produtos remetidos para industrialização na FAFEM Energia nos meses de MAR e ABR/2010.

Portanto, é também legítimo CONCLUIR que, S.M.J., foi: (i) apurado como estão registradas nas notas fiscais de retorno das mercadorias resultantes da industrialização; e (ii) constatada a existência efetiva de valor agregado dos produtos vapor 42 kgf/cm2 e o vapor 15 kgf/cm2 que resultam da industrialização da Água Desmineralizada na FAFEM Energia.

3. Terceira solicitação – “Verificar, uma vez confirmado o valor agregado no retorno, pra efeito da análise da eventual aplicação do art. 617 do RICMS/97, se os produtos que retornaram são destinados à industrialização ou a comercialização com subsequente saída tributada.”.

Considerando que restou confirmada a existência de valor agregado no retorno dos produtos vapor 42 kgf/cm2 e o vapor 15 kgf/cm2 que resultam da industrialização da Água Desmineralizada na FAFEM Energia, conforme abordado no tópico anterior;

considerando ainda que o fluxograma do processo produtivo da Empresa (vide Figura I Pag. 04 deste Parecer/fls. 338 do PAF) e o respectivo descritivo deste processo (vide expediente

denominado “TRIBUTÁRIO/RE/NNE/CO-III 0388/2015”, fls. 309/310 e CD, fls. 311) demonstram que o vapor é utilizado:

- a) No caso da produção de amônia, como matéria prima.
- b) No caso da produção de ureia: (i) como matéria prima da amônia que por sua vez é matéria prima da ureia; e (ii) para acionar a máquina que comprime o CO₂ que reage com a amônia para produzir a ureia.

VERIFICOU-SE que os produtos que retornaram ao estabelecimento industrial do Autuado – vapor 42 kgf/cm² e vapor 15 kgf/cm², resultantes da industrialização da Água Desmineralizada, são destinados à industrialização e que as saídas subsequentes dos produtos oriundos do processo industrial do sujeito Passivo, no qual o vapor é utilizado, ocorrem, na maior parte, TRIBUTADAS pelo ICMS e, em menor parte, ISENTAS do ICMS, nas seguintes proporções em relação ao valor total das saídas realizadas pela Empresa, nos meses de ocorrência da Infração 02 - Janeiro, Março e Abril, do exercício de 2010:

1. JANEIRO/2010 – cerca de: (i) 59,66%, tributadas pelo ICMS; (ii) 28,05%, isentas; e (iii) 12,29%, classificadas como “OUTRAS” sem destaque do imposto na nota fiscal (diferimento, etc.).
2. MARÇO/2010 – cerca de: (i) 60,89%, tributadas pelo ICMS; (ii) 31,21%, isentas; e (iii) 07,91%, classificadas como “OUTRAS” sem destaque do imposto na nota fiscal (diferimento, etc.).
3. ABRIL/2010 – cerca de: (i) 60,49%, tributadas pelo ICMS; (ii) 20,49%, isentas; e (iii) 19,02%, classificadas como “OUTRAS” sem destaque do imposto na nota fiscal (diferimento, etc.).

Destarte, é também legítimo CONCLUIR que, S.M.J., foi verificado e constatado que os produtos que retornaram ao estabelecimento do Autuado – vapor 42 kgf/cm² e vapor 15 kgf/cm², resultantes da industrialização da Água Desmineralizada, são destinados à industrialização e que as saídas subsequentes dos produtos oriundos do processo industrial do sujeito Passivo, no qual o vapor é utilizado, ocorrem, na maior parte, TRIBUTADAS pelo ICMS.

4. Quarta solicitação – “Esclarecer a quais operações se referem os ajustes, extra apuração, que o autuado alega ter efetuado nos meses de fevereiro e março de 2010, nos valores, respectivamente de R\$9.441,20 e de R\$9.706,00, alegado pelo autuado na peça defensiva à fl. 121, e qual a repercussão que têm esses valores, se recolhidos, quanto ao imposto reclamado na infração 02.”

considerando-se que:

- a) Os valores de R\$9.441,20 e de R\$9.706,00 apontados nesta quarta solicitação correspondem a valores registrados nos Livros Registro de Apuração (Apêndice I deste Parecer, às fls. 439 a 454), respectivamente dos meses de fevereiro (fls. 4 e 5 do LRA nº 75/fls. 449-verso e 450 do PAF) e março (fls. 4 e 5 do LRA nº 76/fls. 453-verso e 454 do PAF), ambos de 2010, na seção intitulada “RESUMO DA APURACAO DO IMPOSTO”, compondo o valor lançado no campo “DÉBITO DO IMPOSTO”, “ITEM 002 - OUTROS DEBITOS (CONF. DISCRIMINADO)” e conforme detalhado na seção “DETALHES DOS AJUSTES” sob os títulos “002 ICMS DIFERIDO NA ENTRADA P/ INDUSTRIALIZ./CONSUMO”, e se referem, respectivamente, às notas fiscais nº 269, de 28/02/2010, e nº 282, de 31/03/2010, emitidas pela FAFEN Energia contra a Autuada, para acobertar operações de venda de Vapor 42 kgf/cm² e Vapor 15 kgf/cm², com diferimento do imposto (vide Figuras VII; VIII e IX e Tabela VI e VII, Pags. 14 a 16 deste Parecer/fls. 348 a 350 do PAF).
- b) A natureza destas operações está descrita como “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, codificada no CFOP 5102.
- c) Tais notas fiscais estão entre aquelas elencadas no “DEMONSTRATIVO Nº 02: ICMS SOBRE O VALOR AGREGADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NO EXERCICIO DE 2010” (fls. 83 a 89), que deu embasamento a Infração 02.

- d) Em Fevereiro/2010, tendo sido apurado saldo devedor do ICMS, o ICMS diferido referente a esta operação (NF nº 269) foi recolhido em separado conforme DAE que compõe a Figura VIII (Pag. 15 deste Parecer/fls. 349 deste PAF), e conforme consta do Sistema INC – Informações do contribuinte/SEFAZ/BA (fls. 455 a 458).
- e) Em Março/2010, não tendo sido apurado saldo devedor do ICMS, e sim saldo credor, observou-se que o ICMS diferido referente a esta operação (NF nº 282) foi compensado com os créditos apropriados no período para efeito da apuração do ICMS referente ao mesmo, não havendo, nos autos, comprovante de recolhimento em separado entre os documentos apresentados pela Autuada.
- f) Embora o nº da NF registrada no LRA – Março/2010 (2825-1) esteja diferente do indicado na NF (282) em análise (fls. 436), existe coincidência nos três primeiros algarismos (282) que formam o número da NF e no valor do ICMS diferido calculado a partir do valor da operação nela consignado e aquele lançado no LRA, o qual perfaz R\$9.706,00, levando a crer que se trata da mesma NF.
- g) O princípio da verdade material dos fatos deve nortear o processo administrativo fiscal e, nesse sentido, em que pese não ter sido solicitado pela 5ª JJF, foram verificadas outras operações referentes a ajustes extra apuração, visto que o item 3.1 do expediente “TRIBUTÁRIO/RE/NNE/CO-III 0297/2015” (fls. 296 a 298) indica a existência de situações similares nos meses de dezembro/2009 e janeiro/2010, relativamente às NFs nºs. 241 e 256 (vide Figuras X; XI e XII e Tabelas VIII e IX, Pags. 17 e 18 deste Parecer/fls. 351 e 352 do PAF).
- h) As NFs nºs. 241 e 256 estão apontadas no “DEMONSTRATIVO Nº 02: ICMS SOBRE O VALOR AGREGADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NO EXERCICIO DE 2010” (fls. 83 a 89), que embasou o lançamento relativo à Infração 02 em discussão.
- i) As NFs nºs. 241 e 256 foram emitidas pela FAFEN Energia contra a Autuada, para acobertar operações de venda de Vapor 42 kgf/cm² e Vapor 15 kgf/cm², com diferimento do imposto, e natureza da operação descrita como “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, codificada no CFOP 5102.
- j) No mês de Dezembro/2009, tendo sido apurado saldo devedor do ICMS, o imposto diferido referente a esta operação (NF nº. 241), calculado no valor de R\$10.213,79, foi recolhido em separado conforme DAE que compõe a Figura XI (Pag. 17 deste Parecer/fls. 351 do PAF), e conforme consta do Sistema INC – Informações do contribuinte/SEFAZ/BA (fls. 455 a 458).
- k) No mês de Janeiro/2010, não tendo sido apurado saldo devedor do ICMS, e sim saldo credor, o imposto diferido referente a esta operação (NF nº 256), calculado no valor de R\$2.908,79, foi compensado com os créditos apropriados no período para efeito da apuração do ICMS referente ao mesmo, não havendo, nos autos, comprovante de recolhimento em separado entre os documentos apresentados pela Autuada.
- l) Em suma, o ICMS Diferido referente às operações de aquisição de vapor 15 kgf/cm² e vapor 42 kgf/cm² junto à FAFEN Energia, acobertas pelas notas fiscais de números: (i) 241; (ii) 256; (iii) 269; e (iv) 282 (fls. 435 a 438), foi recolhido ou compensado com os créditos apropriados nos respectivos períodos de apuração.

Em resposta à parte final desta quarta solicitação que versa sobre “...qual a repercussão que têm esses valores, se recolhidos, quanto ao imposto reclamado na infração 02”, pode-se afirmar, desenganadamente, que a repercussão de tal fato é de que os respectivos valores de: (i) R\$10.213,79; (ii) R\$2.908,79; (iii) R\$9.441,20; e (iv) R\$9.706,00; referentes aos documentos fiscais acima mencionados, devem ser excluídos do “DEMONSTRATIVO Nº 02: ICMS SOBRE O VALOR AGREGADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NO EXERCICIO DE 2010” (fls. 83 a 89), que embasou o lançamento referente à Infração 02.

Então, é também legítimo CONCLUIR que, S.M.J.: (i) foram esclarecidas a quais operações se referem os ajustes, extra apuração, que o autuado alega ter efetuado nos meses de fevereiro e março de 2010, nos valores, respectivamente de R\$ 9.441,20 e de R\$ 9.706,00, alegado pelo autuado na peça defensiva à fl. 121, além de outros identificados nos meses de dezembro/2009 e janeiro/2010; e (ii) qual a repercussão que têm esses valores, se recolhidos, quanto ao imposto reclamado na infração 02.

Ademais, em respeito ao princípio da economia processual, visando dar celeridade ao julgamento da lide, em que pese não ter sido solicitado pelo Ilustre Relator, este Diligente oferece, a título de subsídio, para auxiliar os Senhores Julgadores na solução do caso em comento, um novo demonstrativo (Apêndice A deste Parecer, às fls. 359 a 364), intitulado de “DEMONSTRATIVO Nº 02: ICMS SOBRE O VALOR AGREGADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - EXERCÍCIO 2010 – VERSÃO DILIGÊNCIA (FLS. 332/333)”, o qual na prática replica o demonstrativo de autoria das Autuantes denominado “DEMONSTRATIVO Nº 02: ICMS SOBRE O VALOR AGREGADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA NO EXERCÍCIO DE 2010” (fls. 83 a 89), que deu suporte ao lançamento relativo à Infração 02, apenas com a exclusão dos valores referentes às operações de aquisição de vapor 15 kgf/cm² e vapor 42 kgf/cm² junto à FAFEN Energia, acobertadas pelas notas fiscais de números: (i) 241; (ii) 256; (iii) 269; e (iv) 282 (fls. 435 a 438), quais sejam, respectivamente: (i) R\$10.213,79; (ii) R\$2.908,79; (iii) R\$9.441,20; e (iv) R\$9.706,00.

Finalmente, conforme descrito nos termos do pedido da diligência às fls. 332/333, deve o presente PAF ser encaminhado à INFRAZ de origem para as seguintes providências:

1. *Dar ciência do Parecer Técnico e anexos que o integram, tanto à autuada como ao autuante, sendo-lhes assegurado o prazo de 10 (dez) dias para as manifestações, conforme determina o art. 149-A, do RPAF/99;*
2. *Retornar o PAF ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposta pelo sujeito passivo.*

É o parecer

O contribuinte, através de seus advogados, apresenta Manifestação nos autos acerca da diligência executada pela ASTEC (fls. 463/469), peça processual protocolada em 15/02/2018. Relata a defesa que a ASTEC concluiu, com base na documentação acostada no processo que o estabelecimento autuado encaminha à FAFEN Energia os produtos água clarificada e água desmineralizada, através de notas fiscais, descritas como “Remessas para industrialização por encomenda” (CFOP 5901). Que retornam ao estabelecimento da Petrobras, ora autuado, os produtos “Vapor 42 kgf/cm²” e “Vapor 15 kgf/cm²”, ambos os produtos da água desmineralizada. Retorna também energia elétrica, como produto resultante da utilização da água clarificada. Que o retorno dos produtos resultantes da industrialização por encomenda na FAFEN Energia se deram através emissão de NF, sem destaque do ICMS, CFOP 1902, em atendimento ao que se encontrava disposto no art. 615, § 2º, inc. II e art. 616, do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos apurados na ação fiscal. Desta forma, entende ser correto o procedimento do contribuinte de manter a suspensão do ICMS dos bens remetidos para industrialização e ao mesmo tempo tributar o valor acrescido, conforme regra contida no art. 616 do RICMS/97. Informa que foram emitidas notas fiscais de retorno de industrialização, sem destaque do ICMS e, concomitantemente, notas fiscais específicas relativas ao valor agregado. Acrescentou ainda, conforme resposta contida na diligência acerca do quesito 3, que os produtos que retornaram ao estabelecimento autuado (vapor) são destinados à industrialização, ou seja, utilizados como insumos, e que as saídas subsequentes dos produtos oriundos do processo fabril ocorrem em operações tributadas, em sua maior parte, e em operações isentas do ICMS.

Informou que parte da infração, relacionada às operações acobertadas pelas notas fiscais 242, 259 e 271, foram objeto de pagamento na anistia de 2015, no valor principal de R\$401.119,67, conforme cópia reprográfica do DAE (documento de arrecadação estadual), anexado à fl. 478 e tabela de cálculo (fl. 465).

Acrescentou a defesa, que a diligência da ASTEC confirmou que os produtos “Vapor 42 kgf/cm²” e “Vapor 15 kgf/cm²” são recebidos da FAFEN Energia e utilizados no processo produtivo da

Petrobras FAFEN-Ba, vez que a matéria-prima para a produção de amônia, da qual se origina a ureia, é resultado da adição de vapor (H_2O) ao gás natural (CH_4). Sustenta ser correto o procedimento adotado na Petrobras de aplicar a regra do art. 617 do RICMS/97, que prevê o diferimento do imposto relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados por encomenda ao estabelecimento de origem, ocorra a saída dos produtos resultantes da sua industrialização. Em outros termos: o ICMS incidente sobre as operações com água clarificada e água desmineralizada, devido pelo estabelecimento remetente, sobre o retorno de “Vapor 42 kgf/cm²” e “Vapor 15 kgf/cm²”, inclusive o valor agregado, é suspenso até o momento em que se verificar a saída do produto ureia.

Em relação às saídas subsequentes que foram identificadas pela diligência como isentas de tributação do ICMS, a defesa esclareceu que essa parcela tem repercussão somente nas operações acobertadas por notas fiscais de valor agregado às quais ocorre diferimento do ICMS. Essas notas relativas ao valor agregado, de nº 242, 259 e 271, tiveram o respectivo ICMS recolhido na anistia de 2015, conforme já detalhado linhas acima. Ressaltou ainda a defesa, que o pagamento efetuado em relação às citadas notas fiscais, foi efetuado a maior, já que a diligência teria estimado entre 20% a 30% de saídas isentas, tendo a Petrobras efetuado o pagamento da integralidade do valor agregado lançado naqueles documentos fiscais. Quanto às demais notas fiscais que acobertaram remessas para industrialização por encomenda e posteriores retornos simbólicos, a defesa sustenta que essas operações estão submetidas à incidência da suspensão do imposto e não a “mero diferimento”, razão pela qual nada influencia a saída subsequente ser isenta do ICMS.

Finalmente, a defesa informa que a diligência da ASTEC reconheceu que houve recolhimento do ICMS sobre as notas fiscais 241, 256, 269 e 282, que acobertaram operações de aquisição de vapor não relacionadas a retorno de produtos resultantes de industrialização por encomenda. Houve ainda menção, na diligência, a um erro de digitação, na escrita fiscal da autuada, no livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS), da NF 282-1, onde consta o número 2825-1. Porém o ICMS diferido calculado a partir da operação, no valor de R\$9.706,00, demonstra se tratar do mesmo documento fiscal, registrado com o acréscimo do dígito 5, no mês de março/2010, fato confirmado na revisão fiscal, conforme consta às fls. 356-357 dos autos.

Ao concluir a Manifestação defensiva, o contribuinte pede que seja declarada a improcedência das infrações e parcelas impugnadas, conforme argumentos expendidos na inicial e intervenções posteriores no processo, homologando-se os valores recolhidos quanto ao reconhecimento parcial das infrações, inclusive os pagamentos efetuados no Concilia Bahia.

Em razão da aposentadoria das auditoras fiscais autuantes, a ciência do inteiro teor da revisão fiscal efetuada pela ASTEC foi formalizada por auditora fiscal estranha ao feito, em 01/02/2018, conforme Termo juntado à fl. 489, nada sendo acrescentado de novo à presente lide fiscal.

Às fls. 491/493, foram juntados aos autos, relatórios extraídos dos sistemas internas da SEFAZ-Ba (SIGAT), com a listagem dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativamente à parte da infração 02, no importe principal de R\$401.119,67, efetuado em 2015, com os benefícios da lei do Concilia Bahia, e parte da infração 03, no valor principal de R\$7.140,00, ocorrido em 17/01/2014, data de ocorrência (fato gerador): 31/10/2010.

Em 24/10/2019 este Relator declarou, no termo juntado à fl. 500, que o presente processo estava concluso para ser incluído na pauta de julgamento do CONSEF.

VOTO

O presente lançamento de ofício é composto de 04 infrações, por descumprimento de obrigação principal, conforme foi detalhadamente exposto no relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Cabe consignar, inicialmente, que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto e multa com as respectivas bases de cálculo apurados e demonstrados na peça acusatória. Os valores se encontram contidos

nos demonstrativos de débito e documentos anexos (folhas 07 a 102) e mídia digital (fl. 103). Houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos. Registre-se ainda, que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada. Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal, por vício formal, ainda que por ato de ofício, visto que inexistem óbices que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude o direito à ampla defesa e o contraditório. Ademais, houve a realização, neste processo, de revisão fiscal saneadora pela ASTEC/CONSEF, relativamente às cobranças de ICMS inseridas no item 02 do Auto de Infração, sendo oportunizado ao contribuinte e ao fisco estadual se manifestarem acerca das conclusões resultantes da diligência.

Observo, ainda, que a impugnação foi oferecida dentro do prazo regulamentar e que inexistem defeitos de representação, considerando que os signatários da peça defensiva possuem poderes conferidos pela autuada com o fito de atuarem junto à Secretaria da Fazenda do Estado no tocante ao presente processo, conforme consta da procuração juntada à fl. 137 e posteriores substabelecimentos (fls. 133/135).

Os aspectos de quantificação e apuração do imposto serão examinados quanto do enfrentamento do mérito de cada uma das infrações.

A infração 01 traz em sua descrição a acusação de recolhimento do ICMS efetuado a menos em virtude de redução a maior na base de cálculo, nas saídas interestaduais de ureia pecuária e REFORCE N (ureia com adição de formol), em valores superiores ao estabelecido na legislação vigente, quando teria utilizado, de forma equivocada, a redução prevista na cláusula 1^a, inciso III do Convênio ICMS 100/97, ao invés da disposição contida na cláusula 2^a, inciso III desse Convênio, cujo conteúdo está em consonância com o especificado pelo RICMS vigente, no seu artigo 79, inciso II.

O art. 20 do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e que reproduz regras do Conv. ICMS 100/97, 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 “ureia fertilizante” quanto de “ureia pecuária” e do REFORCE N, sendo que os dois últimos produtos são o objeto da presente infração 01. As Notas Fiscais objeto da autuação são referentes às operações com ureia pecuária (Demonstrativos de fls. 07 a 82), com as seguintes apresentações: REFORCE N Enpacado, Granel e Big Bag One Way.

O cerne da questão aqui posta, consiste em saber se o produto em discussão – ureia 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 “ureia”, os autuantes entenderam que a redução seria de 30%.

Para dirimir a controvérsia, o contribuinte juntou às fls. 157 a 163, uma consulta e o respectivo ofício encaminhado pelo Serviço de Fiscalização Agropecuária do Ministério da Agricultura, atestando que o produto “ureia pecuária” tem um registro diferenciado, diferente da ureia vendida como fertilizante, e que aquele produto é exclusivo como suplemento na alimentação animal. Eis o teor do Ofício SEFAG/DT/SFA nº 3087, de 24.10.05, informando 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 alimentação 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.

Há, nos autos, portanto, uma declaração do órgão competente atestando que o estabelecimento da Petrobrás, CNPJ nº 33000167/1122-52, é fabricante de ureia pecuária, e que esse produto ureia pecuária é utilizado como suplemento em alimentação animal.

Cópia do certificado de registro do produto ureia pecuária no Ministério da Agricultura encontra-se à fl. 161, e o certificado do registro do estabelecimento fabricante encontra-se à fl. 171.

À luz do quanto prescrito no 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 técnica 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 também o autuado.

Consta, no desdobramento do referido inciso, o conceito técnico de suplemento: é o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos. Os demais elementos configuradores do benefício não se encontram em discussão. Reproduzo a seguir o inciso III, do art. 20 do RICMS:

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

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

1 – os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária, e o número do registro seja indicado no documento fiscal;

2 – haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto;

3 – os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura;

b) entende-se por:

1 – ração animal, qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destine;

2 – concentrado, a mistura de ingredientes 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 mantinha contrato

de produção integrada;”

Frente ao acima exposto, entendo que a ureia pecuária é 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 do RICMS/97.

Por sua vez, a regra contida no art. 20 inc. XI, alínea “c”, que serviu de base para a autuação, por expressamente fazer referência à expressão “ureia”, não se aplica a situação posta em discussão. Isto porque a ureia comercializada pela autuada é objeto do lançamento fiscal (ureia pecuária/REFORCE N), se encontra especificada nos órgãos de controle e registro do governo federal como “suplemento alimentar” para ruminantes.

Observo ainda, que o impugnante citou precedente nesse sentido, da 3^a Junta de Julgamento Fiscal, nos autos do Processo nº 298574.0500/08-0 (fls. 119) – Acórdão 0301-03/10. A referida Decisão de 1º grau foi confirmada em segunda instância, no reexame obrigatório, via Recurso de Ofício, em deliberação unânime, que resultou no Acórdão nº 0323-11/13, com a Ementa a seguir transcrita, no que pertine a matéria em discussão:

“(...) BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE UREIA, 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.”
(...)

No mesmo sentido o precedente originário da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, nos autos do processo nº 298574.0513/05-0, que resultou no Acórdão nº 0092-12/06.

Mais recentemente esta 5^a Junta de Julgamento Fiscal, através do ACÓRDÃO 5^a JJF Nº 0028-05/14, da lavra deste relator, ratificado pelo ACÓRDÃO 2^a CJF Nº 0253-12/14, em segunda instância, conclui no mesmo sentido dos precedentes acima citados, conforme comprova trecho da ementa abaixo transcrita:

EMENTA: ICMS. 1. 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%. Certos insumos agropecuários têm redução da base de cálculo nas operações interestaduais, nos termos do art. 79 do RICMS, sendo a redução de 60% (inciso I) nas saídas interestaduais dos produtos relacionados nos incisos I a X e XII a XVIII do art. 20, e de 30% (inciso II) nas saídas interestaduais dos produtos relacionados no inciso XI do art. 20. O autuado é fabricante tanto de “uréia fertilizante” quanto de “uréia pecuária”, sendo que as notas fiscais objeto da autuação são referentes às operações com “uréia pecuária”, que constitui um suplemento para alimentação animal, conforme provas apresentadas pela defesa. O inciso III do art. 20 contempla, dentre outros produtos, rações para animais, concentrados e “suplementos”, com a ressalva de que tais produtos sejam fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura. O autuado fez prova de que os produtos são por ele fabricados, estando a sua indústria registrada no Ministério da Agricultura. Prevê ainda o inciso III que a fruição do benefício é condicionada a que os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, e disso fez prova o autuado. Sendo a uréia pecuária um suplemento à alimentação animal, e estando o suplemento no rol do inciso III do art. 20 do RICMS, aplica-se nas saídas interestaduais do referido suplemento a redução da base de cálculo de 60%, conforme prevê o inciso I do art. 79. Item improcedente.

Dos elementos fáticos relatados e do corpo normativo acima alinhado, pode-se extrair o entendimento de que a ureia comercializada pelo sujeito passivo (REFORCE N), alvo da presente exigência tributária, se trata de ureia pecuária especificada nos órgãos de controle e registro do governo federal como “suplemento alimentar” de ruminantes, conforme prova técnica juntada pela

defesa e já mencionada, razão pela qual considero correta a redução de 60% aplicada pelo sujeito passivo.

Pelas razões acima expostas, nosso voto é pela improcedência da infração 01.

Quanto à infração 02, a exigência fiscal, no valor principal de R\$483.207,75, recaiu sobre o sujeito passivo que não procedeu ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária por diferimento, na condição de responsável tributário, incidente sobre o valor agregado na industrialização de vapor 15 kgf, vapor 42 kgf, a partir das remessas de água clarificada e água desmineralizada para a empresa FAFEN Energia, conforme Demonstrativo nº 02, anexo (fls. 83/89). ICMS deferido para o momento em que ocorresse a entrada dos produtos resultantes da fabricação no estabelecimento da Petrobras, ora autuado.

Diante das dúvidas suscitadas pelas arguições defensivas, este relator encaminhou à ASTEC/CONSEF, pedido de diligência, formulado nos seguintes termos:

1 – confirme os produtos destinados a FAFEM Energia pelo autuado, já indicados no anexo 02, alvo da presente exigência fiscal, bem como indique quais aqueles que retornam do estabelecimento industrializador e se são efetivamente resultantes da industrialização dos produtos remetidos;

2 – apure, inclusive, como estão registradas nas notas fiscais o retorno das mercadorias e a existência efetiva de valor agregado dos aludidos produtos remetidos para industrialização na FAFEM Energia;

3 – verifique, uma vez confirmado o valor agregado no retorno, para efeito da análise da eventual aplicação do art. 617 do RICMS/97, se os produtos que retornaram são destinados à industrialização ou a comercialização com subsequente saída tributada;

4 – esclareça as quais operações se referem os ajustes, extra apuração, que o autuado alega ter efetuado nos meses de fevereiro e março de 2010, nos valores, respectivamente de R\$9.441,20 e de R\$9.706,00, alegado pelo autuado na peça defensiva à fl. 121, e qual a repercussão que têm esses valores, se recolhidos, quanto ao imposto reclamado na infração 02.

A ASTEC, através do Parecer Técnico, de nº 088/2017 (doc. fls. 335 a 358 e Anexos – fls. 359 a 459), elaborado pelo Auditor Fiscal Antonio Expedido Santos Miranda, em papel e mídia digital, após fazer visita ao estabelecimento da empresa autuada, apresentou as suas conclusões acerca dos quesitos formulados no pedido de diligência:

A ASTEC concluiu, com base na documentação acostada no processo, que o estabelecimento autuado encaminha à FAFEN Energia os produtos água clarificada e água desmineralizada, através de notas fiscais, descritas como “Remessas para industrialização por encomenda” (CFOP 5901”). Que retornam ao estabelecimento da Petrobras, ora autuado, os produtos “Vapor 42 kgf/cm²” e “Vapor 15 kgf/cm²”, ambos produtos resultantes da utilização da água desmineralizada pela FAFEN Energia. Retorna também energia elétrica, como produto resultante da utilização da água clarificada. Que o retorno dos produtos resultantes da industrialização por encomenda na FAFEN Energia se deram através da emissão de NF, sem destaque do ICMS, CFOP 1902, em atendimento ao que se encontrava disposto no art. 615, § 2º, inc. II e art. 616, do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos apurados na ação fiscal.

Adotada pelo contribuinte a suspensão do ICMS em relação aos bens remetidos para industrialização e ao mesmo tempo tributado o valor acrescido, conforme regra contida no art. 616 do RICMS/97. Informa ainda, que foram emitidas notas fiscais de retorno de industrialização, sem destaque do ICMS e, concomitantemente, notas fiscais específicas relativas ao valor agregado. Acrescentou ainda, conforme resposta contida na diligência acerca do quesito 3, que os produtos que retornaram ao estabelecimento autuado (vapor) são destinados à industrialização, ou seja, utilizados como insumos, e que as saídas subsequentes dos produtos oriundos do processo fabril ocorrem em operações tributadas, em sua maior parte, e em operações isentas do ICMS.

A defesa, por sua vez, na Manifestação acostada às fls. 463/469, informou que parte da infração, relacionada às operações acobertadas pelas notas fiscais 242, 259 e 271, foi objeto de pagamento na anistia de 2015, no valor principal de R\$401.119,67, conforme cópia reprográfica do DAE (documento de arrecadação estadual), anexado à fl. 478 e tabela de cálculo (fl. 465).

Acrescentou, a defesa, que a diligência da ASTEC confirmou que os produtos “Vapor 42 kgf/cm²” e “Vapor 15 kgf/cm²” são recebidos da FAFEN Energia e utilizados no processo produtivo da Petrobras FAFEN-Ba, vez que a matéria-prima para a produção de amônia, da qual se origina a ureia, é resultado da adição de vapor (H₂O) ao gás natural (CH₄). Sustenta ser correto o procedimento adotado na Petrobras de aplicar a regra do art. 617 do RICMS/97, que prevê o diferimento do imposto relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados por encomenda ao estabelecimento de origem, ocorra a saída dos produtos resultantes da sua industrialização. Em outros termos: o ICMS incidente sobre as operações com água clarificada e água desmineralizada, devido pelo estabelecimento remetente, sobre o retorno de “Vapor 42 kgf/cm²” e “Vapor 15 kgf/cm²”, inclusive o valor agregado, é suspenso até o momento em que se verificar a saída do produto ureia.

Em relação às saídas subsequentes que foram identificadas pela diligência como isentas de tributação do ICMS, a defesa esclareceu que essa parcela tem repercussão somente nas operações acobertadas por notas fiscais de valor agregado, às quais ocorre diferimento do ICMS. Essas notas relativas ao valor agregado, de nº 242, 259 e 271, tiveram o respectivo ICMS recolhido na anistia de 2015, conforme já detalhado linhas acima.

Quanto às demais notas fiscais que acobertaram remessas para industrialização por encomenda e posteriores retornos simbólicos, a defesa sustenta que essas operações estão submetidas à incidência da suspensão do imposto e não a “mero diferimento”, razão pela qual nada influencia a saída subsequente ser isenta do ICMS.

Conforme ficou consignado e comprovado após diligência, através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 42/2015, a Petrobrás remete água clarificada e desmineralizada para a FAFEN Energia em operações de remessa para industrialização, nas quais é suspensa a incidência do imposto, nos termos do art. 615 do RICMS/97.

A diligência atestou que as mercadorias são industrializadas na FAFEN Energia e retornam à Petrobrás sob a forma de vapor. Foi também confirmado que o Vapor 15 e Vapor 42 são recebidos da FAFEN Energia e utilizados no processo produtivo da Petrobrás, vez que a matéria-prima para a produção da amônia, da qual se origina a ureia, é resultado da adição de vapor (H₂O) ao gás natural (CH₄).

Frente às circunstâncias fáticas acima alinhadas, a Petrobrás aplicou a regra contida no art. 617 do RICMS/97, que prevê nova hipótese de diferimento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, ocorresse a saída dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte.

Em outros termos, o ICMS sobre a água clarificada e desmineralizada, devido pelo estabelecimento remetente, e sobre o Vapor 15 e Vapor 42, inclusive sobre o valor agregado, que em regra seria devido pelo estabelecimento de destino, é suspenso até o momento em que há a saída da ureia (produto acabado) nas etapas subsequentes.

Eis o teor das normas aplicáveis ao caso em exame:

Art. 343 - É diferido o lançamento do ICMS incidente:

(...)

XIX - nas saídas internas de ar comprimido, vapor d'água e **água clarificada, desmineralizada** ou potável, para o momento em que ocorrer a entrada dos produtos no estabelecimento do adquirente;

(...)

Art. 615. É suspensa a incidência do ICMS nas saídas internas e interestaduais de mercadorias ou bens a serem industrializados, total ou parcialmente, em estabelecimento do mesmo contribuinte ou de terceiro, por conta do remetente (Conv. AE 15/74).

Art. 616. Nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, das mercadorias ou bens remetidos para industrialização nas condições do artigo anterior, dentro do prazo previsto em seu § 3º, prevalecerá a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido.

Art. 617. Na hipótese do artigo anterior, é diferido o lançamento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização seguinte, desde que, cumulativamente:

I - o autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado;

II - as mercadorias sejam destinadas a comercialização ou a industrialização com subsequente saída tributada.".

Parágrafo único. Para fruição do diferimento previsto neste artigo, é dispensada a habilitação prevista no art. 344, a menos que se trate de mercadoria enquadrada no regime de diferimento.

Da leitura dos dispositivos regulamentares acima transcritos, é de se concluir que:

- a) nas remessas de água (clarificada e desmineralizada) da Petrobrás para a FAFEN Energia visando a produção de vapor, o ICMS é diferido (art. 343, inc. XIX, RICMS/97);
- b) o ICMS sobre o valor agregado resultante da produção de vapor é também diferido para o momento em que se der a saída dos produtos resultantes da industrialização, a se verificar nas etapas seguintes de circulação (art. 617, do RICMS/97).

Portanto, somente em relação às operações subsequentes de saída de ureia (REFORCE N) isentas do imposto ou não tributadas, é devido o ICMS diferido, vez que não alcançadas pela regra contida no art. 617 do RICMS/97, de tributação subsequente dos produtos resultantes do processo fabril. Em relação a essa parcela devida, o contribuinte recolheu o ICMS no valor principal de R\$401.119,67, na Anistia Fiscal ocorrida em 2015 (Concilia Bahia), portanto, após a autuação, conforme atesta o DAE (Documento de Arrecadação Estadual) anexado à fl. 478, fato também confirmado na diligência da ASTEC na resposta aos quesitos formulados por este Relator e nos relatórios do SIGAT, juntados às fls. 491/493 deste PAF. Os valores recolhidos pelo contribuinte deverão ser homologados pela autoridade fiscal competente.

Em relação às operações acobertadas pelas notas fiscais nº 241, 256, 269 e 282, que envolveram aquisição de vapor não relacionadas ao retorno de produtos resultantes de industrialização por encomenda, a ASTEC comprovou o pagamento do ICMS diferido devido nas entradas das mercadorias. Houve menção na diligência de um erro de digitação, na escrita fiscal da autuada, no livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS), da NF 282-1, onde consta o número 2825-1. Porém o ICMS diferido calculado a partir da operação, no valor de R\$9.706,00, demonstra se tratar do mesmo documento fiscal, registrado com o acréscimo do dígito 5, no mês de março/2010, fato confirmado na revisão fiscal, conforme consta às fls. 356-357 dos autos. O débito do ICMS diferido em relação a essa operação foi compensado com os créditos fiscais existentes na escrita fiscal naquele período mensal. Assim, considerando a prova documental apresentada e revisada pela ASTEC, a exigência fiscal contida na infração 02, com data de ocorrência de 31/03/2010 é indevida.

Voto, portanto, pela procedência parcial da infração 02, conforme Demonstrativo de Débito abaixo reproduzido:

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
02.10.01	2	31/01/2010	09/02/2010	345.245,46	303.584,13
02.10.01	2	31/03/2010	09/04/2010	9.555,43	0,00
02.10.01	2	30/04/2010	09/05/2010	128.406,86	97.535,54
TOTAL				483.207,75	401.119,67

Os valores já recolhidos pelo contribuinte, no REFIS de 2015, em relação à infração 02, no importe principal de **R\$ 401.119,67**, deverão ser também homologados pela autoridade fiscal competente.

Examinarei em conjunto as infrações 3 e 4 do lançamento de ofício, relacionadas à glosa dos créditos fiscais de bens de uso e consumo lançados pelo contribuinte como insumos de sua atividade fabril e a correspondente cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS (ICMS-DIFAL).

Os produtos objeto da glosa dos créditos fiscais e da correspondente cobrança do ICMS DIFAL, nas aquisições interestaduais, estão listados no Demonstrativo de fls. 090/99 dos autos.

Verifico, inicialmente, que o sujeito passivo reconhece e paga parcialmente, na fase de defesa, valores exigidos na infração 03, em relação ao fato gerador de 31/10/2010. A quantia no valor histórico de R\$7.140,00, que se refere à NF com CFOP 1949 – outra mercadoria ou prestação de serviço não especificado, com crédito de ICMS, apropriado indevidamente, motivando estorno de débito da NF-e 15051(em anexo), emitida pela RLAM em devolução de equipamento originalmente enviado pela FAFEN através da NF originária nº 3693 (anexa), a título de empréstimo, e emitida sem débito de ICMS. Portanto, procede a cobrança do imposto em relação a essa operação, cujo pagamento deverá ser também homologado.

As autuantes anexaram, às fls. 251/253, a resposta da autuada à intimação em que foi pedido que se detalhasse a função, utilização e periodicidade de reposição dos produtos que a fiscalização considerou classificados como e uso e consumo. Após análise, chegaram à conclusão de que os produtos FLOFARD, DEPOSITROL, LÍQUIDO CORROSIVO, ACIDO ORGANICO, SOLUÇÃO DE CLORETO DE ZINCO, SPECTRUS, FOAMTROL, entre outros, listados à fl. 207, são utilizados nos sistemas de tratamento de água de refrigeração. Explicaram que o sistema de resfriamento com água de refrigeração é um sistema fechado e, portanto, sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema; sendo assim conveniente manter a mesma em condições de PH (índice que mede o grau de acidez) entre outras propriedades adequadas, para evitar a corrosão dos equipamentos industriais, razão esta da adição de: carbonato de sódio, bem como outros produtos objetos de glosa: cloro, ácido bórico, ácido sulfúrico, nitrogênio gasoso, flogard, kurita, fosfato trisódico, que da mesma forma atuam como inibidores de corrosão, desincrustantes, bactericida, entre outras funções correlatas. Esses produtos, segundo as autuantes, não têm nenhuma relação com o processo industrial responsável pelas reações necessárias para fabricação dos produtos: amônia, ureia e ácido nítrico.

Argumentaram, também, que os aditivos como ácido bórico, dietanolamina, formol, PVA TB, aldeído fórmico, terra diatomácea e selo, são usados no processo produtivo, mas não são absorvidos e não se integram ao produto final, não sendo, portanto, considerados essenciais à produção e são usados repetidamente no processo produtivo.

Juntaram na peça informativa, às fls. 254/274, cópias reprográficas dos acórdãos JJF 0034-04/2014 e 0028-05/2014, em que infrações de idêntica natureza foram julgadas totalmente procedentes.

Há também, no rol de produtos cujos créditos de ICMS foram glosados, óleos lubrificantes utilizados na lubrificação das engrenagens de máquinas e equipamentos, que também não tem participação direta no processo de fabricação desenvolvido pela autuada, de produção de fertilizantes nitrogenados e suplementos para alimentação animal.

A descrição da aplicação dos aludidos itens, demonstra que efetivamente os mesmos não podem ser tratados como insumos, pois apesar de estarem envolvidos no processo produtivo, não interagem com as matérias-primas e produtos acabados e não são consumidos no decorrer da execução do processo produtivo.

A matéria em exame não é nova neste CONSEF, inclusive havendo decisões que versam sobre a mesma empresa e respectivo processo produtivo, a exemplo do recente Acórdão da 1ª CJF, nº 0323-11/13. Na solução da aludida lide houve produção de prova diligencial, que detalhou o uso de cada produto na atividade fabril da empresa.

Os produtos utilizados no sistema de água de resfriamento se prestam a evitar corrosão nos equipamentos ou crescimento de microorganismos, como algas e fungos. 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 produtos químicos objeto da glosa dos créditos fiscais.

Portanto, tais itens, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que se caracterizam como matérias-primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.

Frente a essas considerações e a partir do descritivo técnico, entendo que os produtos destinados a tratamento de água de resfriamento não fazem parte do processo de produção, por estarem inseridos em uma corrente secundária que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de prevenir danos aos equipamentos da planta, não ensejam crédito fiscal de ICMS por não se encartarem na previsão do art. 93, § 1º do RICMS/1997.

No que alude à alegação de mácula ao princípio da não-cumulatividade, requer ponderar que, no presente caso, a exigência tributária não pretende obstar a utilização dos créditos fiscais calculados conforme determina a legislação tributária do ICMS. Os créditos fiscais, alvo do presente lançamento, não foram acolhidos pela fiscalização estadual por não estarem calculados em consonância com a Lei Complementar 87/96, em seu art. 33, I.

Diante do exposto, considero as infrações 03 e 04 procedentes, nos valores, respectivamente de **R\$620.242,32** e **R\$52.366,92**, devendo ser homologada a quantia de **R\$7.140,00**, já recolhida pelo contribuinte, integrante da infração 03, fato gerador de 31/10/2010.

Nosso voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **117808.0006/13-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.073.728,91**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR