



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 444 / 2015
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO
SESSÃO DE 11/02/2014 - 030ª SESSÃO ORDINÁRIA
PROCESSO DE RECURSO Nº 1/3103/2012
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2012.08275
AUTUANTE: MOÉSIO CAVALCANTE FRANÇA – MAT.: 038.071-1-8.
RECORRENTE: JAGUATÊXTEL JAGUARUANA TÊXTEL LTDA.
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.
CONS. RELATORA: VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE.

EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – ÓLEO DIESEL – INSUMO – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – IMPROCEDÊNCIA. Auto de Infração lavrado sob a acusação fiscal de “Crédito Indevido de ICMS”, por entender, o Agente do Fisco, que as notas fiscais de nºs 097644 e 108175, tratavam-se de operações com mercadorias para consumo (óleo diesel). Processo Administrativo julgado **IMPROCEDENTE**, haja vista a caracterização de que o “óleo diesel” faz parte dos insumos da produção industrial da Recorrente, sendo, portanto, legítimo o crédito de ICMS, em discussão. Decisão amparada nos arts. 155, § 2º, inc. I e II da Constituição Federal/88; arts. 57 e 60, inc. II, do Decreto nº 24.569/97; e arts. 225 e 226 do Decreto nº 7.212/2010. Recurso Ordinário conhecido e provido, por unanimidade de votos, conforme a manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterada em sessão, e reduzida a termos nos autos.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado sob a acusação fiscal “LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, PROVENIENTE DE OPERAÇÃO DE ENTRADA DE BEM OU MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO”. Aduz, o Agente do Fisco, no Relato da Infração, que “a Empresa creditou-se indevidamente de ICMS através das Notas Fiscais nºs 097644 de 09.01.2003 e 108175 de 20.12.2003, tendo em vista trata-se de mercadoria para consumo (óleo diesel), crédito indevido de R\$ 3.578,74 (três mil quinhentos e setenta e oito reais e setenta e quatro centavos)”.

Indica como dispositivos legais infringidos os arts. 65, inciso II e 66 ambos do Decreto nº 24.569/1997 e como penalidade sugere o art. 123, inciso II, alínea “a” da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03.

O processo administrativo tributário encontra-se instruído com os seguintes documentos: Informações Complementares, Mandado de Ação Fiscal nº 2012.19034, Termo de Início de Fiscalização nº 2012.16434, Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2012.19238, Cópia do Livro Registro de Entradas, Cópia das notas fiscais nºs 097644 e 108175, Decisão do Proc. nº 1694/2006, Protocolo de entrega de AI/Documentos nº 2012.08860, todos acostados às fls. 3/13.

Devidamente cientificada, a Empresa Atuada apresenta Impugnação, às fls. 16/23, argumentando, em síntese: **Preliminarmente:** (i) O Auto de Infração é manifestamente nulo de pleno direito, tendo em vista abranger operações realizadas no ano de 2003, fora, portanto, do prazo decadencial de 05 anos, nos termos do CTN; (ii) Nulidade do Auto de Infração, uma vez que o Agente Fiscal inovou o feito: No AI de 2006 a glosa dos créditos realizados se deu porque a fiscalização considerou o óleo diesel como material de uso e consumo, todavia, no presente AI, a glosa do crédito se deu sob a alegativa de que a mercadoria estava sujeita à substituição tributária, não podendo ser objeto de imposto. Aduz que, o Mandado de Ação Fiscal 2012.19034 tem por objetivo sanar vício formal de lançamento tributário anterior (autoridade incompetente); Que a indevida inovação gerou confusão, cerceando o seu direito de defesa. **No mérito,** alega: (i) Que a não-cumulatividade do ICMS é um direito constitucional, não cabendo ao legislador infraconstitucional criar obstáculo ao exercício do direito à compensação do imposto; (ii) A Constituição Federal garante o direito de creditamento relativo à mercadoria ou produto utilizado no processo industrial do estabelecimento; (iii) A fiscalização parte da premissa de que o óleo diesel é material de consumo, razão pela qual glosou o crédito do imposto. Porém, o óleo diesel é insumo, eis que adquirido para alimentar o gerador de energia elétrica, utilizada no processo fabril, razão pela qual o crédito é legítimo. Requer, ao final, a nulidade do Auto de Infração, não sendo esse o entendimento, a sua improcedência.



O Julgamento de 1ª instância, às fls. 116/120, após afastar as preliminares de nulidades, no mérito, decide pela procedência da ação fiscal, sob o entendimento de que *“o óleo diesel não apresenta característica de integrar-se ao produto final, ou seja, de fazer parte da composição final do produto. No caso, o óleo diesel é utilizado para gerar a energia que movimenta máquinas. Dessa forma, é equivocado o entendimento da impugnante de considerar o produto óleo diesel como insumo”*.

Intimação e AR referente à decisão de 1ª Instância, fls. 121/122.

Inconformada com a decisão de Primeira Instância, a Autuada interpõe Recurso Voluntário, às fls. 124/134, no qual ratifica os argumentos expendidos em sua impugnação.

A Consultoria Tributária, às fls. 138/143, mediante Parecer de nº 76/2014, apresentou o seu entendimento, pelo conhecimento do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de procedência, proferida em primeira instância, recebendo a chancela da Procuradoria Geral do Estado, às fls. 144.

É o Relatório.



VOTO DA RELATORA

Conforme relatado, trata-se de Auto de Infração lavrado sob a acusação fiscal de “Crédito Indevido de ICMS”, por entender o Agente do Fisco que as notas fiscais nºs 097644, de 09.01.2003, e 108175, de 20.12.2003, tratavam-se de operações com mercadorias para consumo (óleo diesel) da Recorrente.

Em princípio, no que concerne as nulidades suscitadas pela Contribuinte Autuada, em sua peça recursal, deixo de apreciá-las haja vista o disposto no art. 84, § 9º da Lei nº 15.614/2014, *in verbis*:

Art. 84. (omisso)

§ 9º Quando puder decidir no mérito a favor da parte a quem aproveite, a autoridade julgadora não pronunciará a nulidade.

No mérito, da análise das peças processuais que substanciam os autos, entendo assistir razão à Recorrente, em seus argumentos defensórios, quando alega que:

I) a ordem constitucional garante o crédito do ICMS a todas as entradas que impulsionem as saídas tributadas pelo contribuinte;

II) a vedação constitucional é prevista somente nos casos de isenção e não incidência;

III) o óleo diesel, objeto de glosa pela fiscalização, é destinado aos geradores de energia elétrica consumida em processo produtivo;

IV) a energia elétrica gera o direito ao crédito do imposto e, por isso, o óleo diesel também é passível de crédito fiscal de ICMS;

V) a jurisprudência do CONAT reconhece a legitimidade do procedimento da empresa.

No caso concreto, consoante se verifica, a Recorrente tem CNAE Fiscal Primário nº 1311100 - Preparação e fiação de fibras de algodão. Pelo que se depreende dos autos, dúvida não há de que o óleo diesel, em questão, é empregado nos geradores de energia que produzem o algodão, caracterizando-se, portanto, como insumo no seu processo produtivo.

In casu, comungo “*in totum*” com o entendimento proferido, oralmente, em Sessão, pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, cuja manifestação encontra-se reduzida a termo nos autos:

4


“A aquisição de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária não é elemento necessário e suficiente para legitimar, ou não, o direito ao crédito. Este é condicionado à destinação da mercadoria.

No presente caso, restou caracterizado que o óleo diesel foi utilizado em geradores de energia para uso no processo produtivo. Essa a razão pela qual o aproveitamento do crédito foi legítimo.

Em face do exposto a PGE retifica entendimento de fls. para a improcedência da acusação fiscal.”

Na espécie, insta consignar, o direito ao crédito decorre do princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal, § 2º, inc. I e II, do art. 155. Veja, *in verbis*:

Art. 155.

(...)

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)”. g.n.

Acerca da não-cumulatividade, preceitua o Regulamento do ICMS, Decreto nº 24.569/97, no seu art. 57, *in verbis*:

SEÇÃO I - DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Art. 57. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado.

Quanto o direito ao crédito, cumpre mencionar, o Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 15 de Junho de 2010), em seus art. 225 e 226, abaixo transcritos, dispôs expressamente:

Seção I
Das Disposições Preliminares
Não Cumulatividade do Imposto

Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem como os resultantes das situações indicadas no art. 240.

Seção II
Das Espécies dos Créditos
Subseção I
Dos Créditos Básicos

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

....

(g.n)

Por sua vez, o próprio Regulamento do ICMS, Decreto nº 24.569/97, ao tratar da matéria “**crédito fiscal**”, dispôs em seu art. 60, inc. II, *in verbis*:

Art. 60. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui **crédito fiscal** o valor do imposto relativo:

(...)

II - à mercadoria ou produto que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento; (g.n)

A propósito do tema, trago á colação oportunas lições do Professor Geraldo Ataliba, citado por José Eduardo Soares de Melo¹:

¹ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 230.

“A Constituição não tomou emprestado da economia uma fugidia não-cumulatividade, para fazê-la iluminar a compreensão do sistema de abatimentos. Ao contrário, fez do ICM e do IPI tributos não-cumulativos, exatamente porque os submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimento criado pela própria Constituição (a não – cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos)”.

Sobre o princípio da não-cumulatividade², explicita José Eduardo Soares de Melo:

“não se trata de simples técnica de apuração de valores tributários ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (Poderes Públicos e particulares)”.

No caso em apreço, diferentemente do acórdão recorrido, entendo, que o **“óleo diesel”** utilizado no processo produtivo da Recorrente, caracteriza-se como **“insumo”**, sendo, portanto, legítimo o seu crédito.

Tal entendimento, ressalte-se, também prevaleceu, em julgado, recentemente, realizado neste Conselho. Ao tratar da matéria, a colenda 2ª Câmara de Julgamento, na Resolução de nº 531/2014, julgou improcedente, caso análogo a este, cuja ementa aqui reproduzo:

RESOLUÇÃO Nº 531/2014
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO
96ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 28/08/2014
PROCESSO Nº 1/3102/2012
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201208262-6
RECORRENTE: MULTICOR INDÚSTRIA TEXTIL LTDA
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: Moésio Cavalcante França
MATRÍCULA: 03807118
RELATOR: Conselheiro Cícero Roger Macedo Gonçalves

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO 2. Increpação fiscal consubstanciada no aproveitamento de crédito de óleo diesel referente ao período de 2005. Recurso voluntário conhecido e provido. 3. Auto de infração julgado IMPROCEDENTE, após afastar as preliminares de nulidade por unanimidade de votos em razão de não ter operado a decadência tributária nos termos do art. 173, inciso II do CTN e no mérito por maioria dos votos, em razão da confirmação de que óleo diesel faz parte dos insumos da produção industrial da recorrente, em desconformidade com Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2003.



4. Reformada a decisão condenatória proferida em primeira instância. 5. Decisão amparada no conjunto probatório colacionado aos autos.

In casu, como bem explicitado, pelo Relator do Processo, o eminente Conselheiro Cícero Roger Macedo Gonçalves, em seu voto:

“Ocorre que insumos da produção são bens ou serviços utilizados na fabricação de outro bem ou serviço. Inclui cada um dos elementos matérias-primas, bens intermediários, uso de equipamentos e capital, horas de trabalho necessários para produzir mercadorias ou serviços. No seu conceito mais amplo, insumo é a combinação de fatores de produção, diretos e indiretos como a própria energia elétrica, força motriz de qualquer equipamento elétrico, que compõe a força de produção de bens ou serviços.

Desta forma podemos afirmar inequivocamente que o consumo de energia elétrica faz parte do processo industrial, integrando no produtivo da requerente, haja vista que suas máquinas não operam se não forem alimentadas por energia elétrica”.(g.n)

Sobre o conceito de “insumo”, impende salientar, esse tema já fora objeto de inúmeras decisões proferidas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Do âmbito administrativo, trago à colação excerto da ementa do Acórdão 3101-01.107, de 26 de abril de 2012, da lavra do ilustre Conselheiro Tarásio Campelo Borges:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. NÃO-INCIDÊNCIA.

Estão fora do campo de incidência da contribuição as receitas decorrentes de vendas de mercadorias para o mercado

externo, nelas incluídas a variação cambial positiva em face do contrato de câmbio firmado entre a sociedade empresária exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, mecanismo financeiro indispensável para o recebimento dos valores correspondentes à exportação de mercadorias. Precedentes do STJ.

PIS NÃO CUMULATIVO. ESTOQUE DE ABERTURA. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

O estoque de abertura dos bens existentes na data de início da incidência não-cumulativa da contribuição, na forma da lei, deve ser calculado com base nas aquisições de pessoa jurídica domiciliada no país. Bens adquiridos de pessoas físicas não compõem o estoque de abertura.

PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Diferentemente da restituição, não há se falar em atualização monetária nem incidência de juros moratórios sobre créditos da contribuição para o PIS nos ressarcimentos decorrentes do regime da não cumulatividade: antes da vigência da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não havia previsão legal; na vigência dessa norma jurídica, o artigo 13 c/c artigo 15, inciso VI, vedam expressamente tais majorações.

Recurso voluntário provido em parte.

No caso “*sub examen*”, de certo, o aproveitamento do crédito, pela Contribuinte, em questão, fora realizado de acordo com os ditames legais, inexistindo, portanto, qualquer tipo de infração à legislação.

Em face do acima exposto, **VOTO**, pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão condenatória, proferida em 1ª Instância, e julgar **IMPROCEDENTE** a presente ação fiscal.

É o voto.

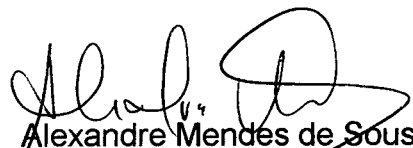
DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente: **JAGUATÊXTEL JAGUARUANA TÊXTEL LTDA**, e Recorrido: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**,

RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando **IMPROCEDENTE** a presente ação fiscal, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterada em sessão e reduzida a termos nos autos. Deixou-se de analisar as preliminares de nulidade arguidas pela parte em razão do que dispõe o parágrafo 9º do art. 84 da Lei nº 15.614/2014. Presente, para apresentação de defesa oral, o representante legal da atuada, Dr. Marcelo Ribeiro Cavini.

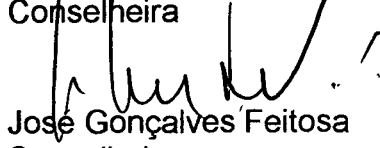
SALA DE SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 08 de ~~MAIO~~ **JUNHO** de 2015.


Francisca Maria de Sousa
Presidente


Alexandre Mendes de Sousa
Conselheiro


Anneline Magalhães Torres
Conselheira


Ana Mônica Figueiras Menescal
Conselheira


José Gonçalves Feitosa
Conselheiro


Francisco José de Oliveira Silva
Conselheiro


Vanessa Albuquerque Valente
Conselheira Relatora


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Conselheiro


André Arraes de Aquino Martins
Conselheiro


Matheus Viana Neto
Procurador do Estado