

**A. I. N°** - 279464.0002/99-8  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASLEIRO S/A E & P BA  
**AUTUANTES** - MARCO ANTONIO CARVALHO DE MATOS e CLAUDIA AZEVEDO SILVA  
**ORIGEM** - INFAZ ALAGOINHAS  
**INTERNET** - 28.06.02

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0198-02/02**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. ÓLEOS LUBRIFICANTES E REFRIGERANTES. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo. Comprovado que parte dos materiais, dada sua essencialidade no processo produtivo, se enquadra no conceito de produtos intermediários que participam do processo de fabricação como elementos indispensáveis à composição do produto final.. Infração caracterizada apenas em relação aos óleos refrigerantes, tendo em vista que não são insumos indispensáveis ao processo produtivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/04/99, exige o pagamento do ICMS no valor de R\$ 399.146,60, em razão de utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas de material para uso e consumo do estabelecimento (óleos lubrificantes e refrigerantes ), durante os exercícios de 1994 e 1995, conforme demonstrativos às fls. 22 a 87.

Foram dados como infringidos os artigos 97, inciso II e 117 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 2.460/89, e aplicada a multa prevista no artigo 61, inciso VIII, alínea “a” da Lei nº 4.825/89.

O autuado, tempestivamente, através de advogado legalmente constituído, apresenta às fls. 98 a 106, defesa impugnando o lançamento, na qual inicialmente, com o propósito de questionar a legislação tributária da Bahia, sustenta que o creditamento fiscal decorre do princípio da não cumulatividade previsto no artigo 155, § 2º, I do Constituição Federal, como tanto, trata-se de matéria constitucional de eficácia plena, e sua interpretação não deve estar baseada em lei ordinária. Entende que o texto constitucional não faz qualquer restrição ao uso do crédito fiscal, ou seja, não faz nenhuma distinção de quais créditos são apropriáveis, pouco importando a destinação que foi dada aos produtos. Prossegue, dizendo que ainda que a matéria que cuida o Auto de Infração se restrinja à apreciação da lei ordinária estadual, regulamentada pelo Decreto nº 2.460/89, entende que o legislador estabeleceu no art. 97 restrições de aproveitamento de créditos fiscais que ofendem ao princípio da não cumulatividade, mas que mesmo assim, em contraposição ao citado dispositivo, os artigos 94 e 95 definem as hipóteses permitidas para o uso de créditos fiscais. Fez a sua interpretação dos citados dispositivos, para provar por meio de raciocínio concludente, que as mercadorias constantes nas notas fiscais objeto da glosa dos créditos tratam-se de aquisição de óleos lubrificantes e refrigerantes (insumos), que são indispensáveis no processo produtivo, nele sendo consumidos, caracterizando-se como essenciais ao processo, visto

que seria impossível o funcionamento e manutenção de diversas máquinas e equipamentos na área de exploração e produção de petróleo, o que segundo o autuado, poderá ser constatado mediante perícia no local.

Prossegue, solicitando aplicação do princípio da retroatividade benigna prevista no art.106, II do CTN para a aplicação dos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, com vista a admissibilidade do crédito nas aquisições de material de uso e consumo no estabelecimento.

Conclui que o Auto de Infração deve ser considerado improcedente, pois: a) não se pode restringir o direito ao crédito em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade; b) os produtos tratam-se de insumos consumidos no processo industrial, condição que autoriza o crédito, à luz dos artigos 94 e 95 do RICMS/89; c) que seja aplicado ao caso os artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, que admite o crédito também na aquisição de material de consumo, em face ao princípio da retroatividade benigna estabelecida no artigo 106, inciso II, do CTN.

Na informação fiscal produzida (docs. fls.114/117 ), os autuantes rebatem a alegação do autuado de inconstitucionalidade da legislação baiana, dizendo que a sua competência está limitada às disposições contidas no RICMS/BA., que entendem está em perfeita sintonia com a Constituição Federal e demais normas jurídicas no âmbito do direito tributário. Invocam o artigo 97, II, do RICMS/89, para demonstrar que os créditos fiscais em questão são oriundos de notas fiscais de mercadorias para uso e consumo no estabelecimento, estando, segundo eles, vedada a apropriação dos referidos créditos. Interpretando o art.106, II do CTN, discordam do autuado acerca da aplicação do princípio da retroatividade benigna, por entenderem que no dispositivo consta a ressalva de que esta somente poderá ocorrer, desde que não tenha como resultado a falta de pagamento de tributos, que no caso presente, ao creditar-se dos valores destacados nos documentos fiscais deixou de recolher o imposto devido.

Na assentada de julgamento do dia 09/12/99 esta JJF deliberou pela realização de diligência fiscal a ser realizada pela GESIN – Gerência do Setor Indústria, no sentido de que fosse informado separadamente o respectivo montante dos créditos fiscais relativos a óleos lubrificantes e a óleos refrigerantes constantes nos documentos fiscais relacionados às fls. 22 a 87.

O PAF foi remetido pela GESIN à IFESP para realização da citada diligência, sendo informado por aquele órgão que de acordo com as especificações técnicas do fornecedor dos óleos, estes têm funções de lubrificantes e engraxantes nos equipamentos, destacando o produto MARBRAX CP-.....- AC, que têm como característica longa vida útil, antioxidante e a passivadores de metais, anticorrosiva, detergente e dispersante, baixa tendência a retenção do ar, antiespumante e com alto índice de viscosidade. Conclui o informante, que além de lubrificante o óleo anodizado, por possuir diversas características e funções, se viu impossibilitado de cumprir a solicitação desta Junta.

Diante disso, esta Junta em pauta suplementar de julgamento do dia 11/10/2000 resolveu mais uma vez retornar o PAF à GESIN para que seja definitivamente dirimida a questão por esse Órgão, já que trata-se de matéria eminentemente técnica envolvendo conhecimentos específicos na área industrial, apresentando demonstrativo circunstanciado, contendo, mês a mês, os valores correspondentes a óleo lubrificantes e a óleo refrigerantes, constantes nos notas fiscais relacionadas às fls. 22 a 87.

Atendendo à citada diligência, funcionário lotado na Inspetoria de Fiscalização em Empresa de Grande Porte exara o parecer intermediário às fls. 151 a 152 (Processo nº 02725211993), no qual, esclarece que da

análise dos dados técnicos dos produtos (docs. fls. 124 a 146) foi possível classificar as mercadorias nos seguintes tipos: lubrificantes; graxas para conexões (impede a soldagem de peças rosqueadas); fluidos para corte de materiais (utilizado para usinagem de materiais); graxas para vedação (funciona como vedante e antiaderente entre superfícies de contato) e fluidos para sistemas elétricos de alta voltagem (utilizado principalmente para isolamento em transformadores elétricos). O diligente acostou aos autos demonstrativos de produtos não lubrificantes e demonstrativos de produtos lubrificantes, conforme documentos às fls. 153 a 219.

Tendo em vista que foram acostados aos autos novos elementos por ocasião da diligência fiscal, o sujeito passivo foi regularmente intimado, conforme documentos às fls. 226 e 227, no sentido de tomar ciência do resultado da referida diligência, não tendo o mesmo se manifestado a respeito.

### **VOTO**

A acusação fiscal de que cuida o Auto de Infração tem como fundamento a ocorrência de lançamentos na escrita fiscal de créditos decorrentes da aquisição de combustível e lubrificantes líquidos e gasosos, apropriação essa, considerada indevida por se referir a material de uso e consumo no estabelecimento do autuado, conforme demonstrativos às fls. 22 a 87.

O contribuinte autuado em sua peça defensiva argüiu aspectos de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, que deixo de apreciar por não ser de competência da Junta de Julgamento Fiscal, a teor do artigo 167, I, do RPAF/99.

Quanto ao pedido de diligência requerido pelo autuado com vistas a verificar se as mercadorias são insumos integrantes do seu produto final, apesar de não ter sido apresentada na defesa qualquer prova da real utilização das mesmas na sua atividade industrial que justificasse a diligência requerida pelo autuado, conforme prevê o art.147, I, “b”, do RPAF, mesmo assim, foram solicitadas várias diligências fiscais para dirimir a questão, cujos resultados serão levados em consideração para proferir o meu voto.

De acordo com o artigo 97, II do RICMS/89, é vedado a apropriação do crédito do imposto relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento para uso ou consumo. Portanto, pelo que se vê, a questão deve ser esclarecida qual a real utilização dos óleos lubrificantes e refrigerantes no processo industrial, ou seja, se são produtos intermediários ou material de consumo.

De acordo com o parecer constante às fls. 151 a 152, com base na análise dos dados técnicos, as mercadorias (óleo Lubrax) foram classificadas nos seguintes tipos: lubrificantes propriamente dito; graxas para conexões (impede a soldagem de peças rosqueadas); fluidos para corte de materiais (utilizado para usinagem de materiais); graxas para vedação (funciona como vedante e antiaderente entre superfícies de contato) e fluidos para sistemas elétricos de alta voltagem (utilizado principalmente para isolamento em transformadores elétricos).

No caso do óleo lubrificante, já existe jurisprudência firmada no CONSEF que este tipo de produto não se trata de um óleo lubrificante comum, mas sim um insumo com característica lubrificante que dada a sua essencialidade é consumido ao cabo de sua participação no processo industrial, e como tal enquadra-se no conceito de produto intermediário, porquanto é consumido durante o processo produtivo. Nessa condição, gera o direito ao crédito fiscal.

Quanto aos demais óleos abaixo especificados, pela descrição de sua utilização no processo produtivo, não contestada pelo autuado, já que, apesar de intimado se silenciou, verifica-se que os mesmos não participam do processo produtivo como elementos essenciais no processo produtivo e integrantes do produto final, o que justifica o acerto da ação fiscal em reclamar a apropriação indevida de tais créditos fiscais.

ÓLEO LUBRAX INDUSTRIAL

TIPO	UTILIZAÇÃO
OP – 38 – EM	Corte de materiais (utilizado para usinagem de materiais)
OP – 38 – EP	Corte de materiais (utilizado para usinagem de materiais)
GSP – 1	Graxa para vedação (funciona como vedante e antiaderente entre superfícies de contato)
GRH – 3	Graxa para vedação (funciona como vedante e antiaderente entre superfícies de contato)
AV – 58	Fluido para sistema elétrico de alta voltagem (utilizado para isolamento em transformadores elétricos)
AV – 10	Idem

Assim, excluindo-se da exigência fiscal os valores relativos a óleo lubrificantes, conforme demonstrativo às fls. 153 a 219, resulta no demonstrativo abaixo.

	ÓLEOS DIVERSOS		LUBRIFICANTES		TOTAL AUTUADO	
Mês	Vl.Historico	Vl.em Real	Vl.Historico	Vl.em Real	Vl.Historico	Vl.em Real
Jan-94	140.361,06	51,04	3.977.734,09	1.446,45	4.118.095,15	1.497,48
Fev-94	77.452,30	28,16	12.507.942,78	4.548,34	12.585.395,08	4.576,50
Mar-94	423.888,17	154,14	22.936.016,78	8.340,37	23.359.904,95	8.494,51
Abr-94	1.417.302,00	515,38	14.932.900,77	5.430,18	16.350.202,77	5.945,52
Mai-94	730.253,94	265,54	50.459.915,23	18.349,06	51.190.169,17	18.614,60
Jun-94	909.659,32	330,78	15.156.520,44	5.511,46	16.066.179,76	5.842,24
Jul-94	248,97	248,97	14.323,61	14.323,61	14.572,58	14.572,58
Ago-94	297,06	297,06	29.604,61	29.604,61	29.901,67	29.901,67
Set-94	236,69	236,69	25.547,30	25.547,30	25.783,99	25.783,99
Out-94	120,07	120,07	2.686,36	2.686,36	2.806,43	2.806,43
Nov-94	318,85	318,85	39.052,34	39.052,34	39.371,19	39.371,19
Dez-94	1.289,26	1.289,26	19.220,40	19.220,40	20.509,66	20.509,66
Jan-95	555,63	555,63	23.370,52	23.370,52	23.926,15	23.926,15
Fev-95	849,54	849,54	16.020,39	16.020,39	16.869,93	16.869,93
Mar-95	616,73	616,73	25.798,08	25.798,08	26.414,81	26.414,81
Abr-95	223,02	223,02	17.824,23	17.824,23	18.047,25	18.047,25
Jun-95	507,48	507,48	15.178,03	15.178,03	15.685,51	15.685,51
Jul-95	1.301,22	1.301,22	18.021,36	18.021,36	19.322,58	19.322,58
Ago-95	459,72	459,72	19.349,55	19.349,55	19.809,27	19.809,27
Set-95	600,84	600,84	25.354,51	25.354,51	25.955,35	25.955,35
Out-95	707,43	707,43	18.364,31	18.364,31	19.071,75	19.071,75
Nov-95	827,90	827,90	19.420,02	19.420,02	20.247,92	20.247,92
Dez-95	358,67	358,67	15.521,00	15.521,00	15.879,67	15.879,67
	SOMA	10.864,13	SOMA	388.282,48	SOMA	399.146,60

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 10.864,13.

#### DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocorr.	Data Vencto.	Vl.Historico	Aliq.%	Multa %	Vl.Histórico	Vl.em Real
31/01/1994	09/02/1994	825.653,29	17	60	140.361,06	51,04
28/02/1994	09/03/1994	455.601,76	17	60	77.452,30	28,16
31/03/1994	09/04/1994	2.493.459,82	17	60	423.888,17	154,14
30/04/1994	09/05/1994	8.337.070,59	17	60	1.417.302,00	515,38
31/05/1994	09/06/1994	4.295.611,41	17	60	730.253,94	265,54
30/06/1994	09/07/1994	5.350.937,18	17	60	909.659,32	330,79
31/07/1994	09/08/1994	1.464,53	17	60	248,97	248,97
31/08/1994	09/09/1994	1.747,41	17	60	297,06	297,06
30/09/1994	09/10/1994	1.392,29	17	60	236,69	236,69
31/10/1994	09/11/1994	706,29	17	60	120,07	120,07
30/11/1994	09/12/1994	1.875,59	17	60	318,85	318,85
31/12/1994	09/01/1995	7.583,88	17	60	1.289,26	1.289,26
31/01/1995	09/02/1995	3.268,41	17	60	555,63	555,63
28/02/1995	09/03/1995	4.997,29	17	60	849,54	849,54
31/03/1995	09/04/1995	3.627,82	17	60	616,73	616,73
30/04/1995	09/05/1995	1.311,88	17	60	223,02	223,02
30/06/1995	09/07/1995	2.985,18	17	60	507,48	507,48
31/07/1995	09/08/1995	7.654,24	17	60	1.301,22	1.301,22
31/08/1995	09/09/1995	2.704,24	17	60	459,72	459,72
30/09/1995	09/10/1995	3.534,35	17	60	600,84	600,84
31/10/1995	09/11/1995	4.161,35	17	60	707,43	707,43
30/11/1995	09/12/1995	4.870,00	17	60	827,9	827,90
31/12/1995	09/01/1996	2.109,82	17	60	358,67	358,67
					TOTAL	10.864,13

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279464.0002/99-8**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A E & P BA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 10.864,13**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VIII, alínea “a”, do artigo 61 da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2002.

FERNANDO A. B. DE ARAÚJO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BACELAR – RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR