

A. I. N° - 299904.0003/12-1
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCELO MATTEDEI E SILVA, JUDSON CARLOS SANTOS NERI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS
ORIGEM - SAT COPEC
INTERNAT - 07.02.2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0014/01/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. **a)** Material utilizado na manutenção e preservação de equipamentos e tratamento de água. **b)** Faturas de água e esgoto. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Mantida a exigência quanto aos produtos utilizados como uso e consumo do estabelecimento. 2. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERRESTADUAIS. MERCADORIAS COM NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. Constatado que não é possível a separação do C5+ adicionado ao petróleo para ser transportado, e a partir do momento em que foi adicionado ao petróleo, deixou de existir como produto individualizado. Assim, descabe o direito ao creditamento, nos moldes efetuados pelo sujeito passivo, vez que o produto transportado, foi efetivamente petróleo, e este, nas operações interestaduais, goza de não-incidência do ICMS na forma da Constituição Federal, artigo 155, inciso X, alínea “b”. Infrações não elididas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Vencido voto do Relator em relação às infrações 01, 02 e 03. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 24.7.12, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – material utilizado na manutenção e preservação de equipamentos, tratamento de água, etc. –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.986.448,46, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento – faturas de consumo de água e esgoto –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 968.628,24, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias “beneficiadas” com não incidência do imposto – aquisições de C5+ transportado juntamente com petróleo oriundo de outros Estados –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 12.598.625,96, com multa de 60%;
4. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais – faturas de consumo de água e esgoto –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 113,34, com multa de 60%.

Na impugnação dos lançamentos (fls. 351/377), o contribuinte reconhece parcialmente o débito do item 1º, no tocante às duas penúltimas parcelas do Anexo A, alegando tratar-se de erro cometido na escrituração fiscal, nos valores de R\$ 184,12 cada, totalizando R\$ 368,24, já que dizem respeito a bens do ativo imobilizado e o crédito deveria ter sido feito à razão de 1/48 avos ao mês. Informa que procedeu ao pagamento dos valores reconhecidos.

Quanto aos demais valores do item 1º, alega que os créditos foram utilizados corretamente, pois se referem a aquisições de insumos da produção, e não de material para uso e consumo do estabelecimento. Explica que se trata de óleos lubrificantes e de desparafinização, sulfato de alumínio, nitrogênio líquido, carbonato de sódio, tripolifosfato de sódio, ácido sulfúrico, amônia industrial, cloro, álcool metílico, etc., utilizados no processo de resfriamento de sistemas de produção de derivados de petróleo e incêndio de todas as unidades de produção da refinaria. Aduz que, para demonstrar a imprescindibilidade da utilização dos referidos produtos, anexou à defesa uma lista explicitando a função, finalidade e aplicação no processo produtivo, e também juntou laudos do Instituto Nacional de Tecnologia acerca da importância e imprescindibilidade dos mencionados produtos no processo produtivo.

Sustenta que os materiais em questão são indispensáveis ao processo produtivo da refinaria, e são de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade, de modo que se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, sendo legítimo o crédito em face do comando constitucional que prevê a não cumulatividade do ICMS. Argumenta ser entendimento pacífico que os produtos que concorrem em dado processo produtivo, afetando o produto final quanto à qualidade e características pré-determinadas no controle de produção da unidade fabril, constituem insumos básicos, e como tais, são indispensáveis à consecução do objetivo industrial, e a contabilidade industrial trata de tais bens diferentemente, dadas as suas possibilidades e importância na formação do custo industrial, diferentemente dos materiais de uso e consumo, que são de aplicação geral prescindíveis e via de regra facilmente substituídos por semelhantes produtos que lhes fazem as vezes. Acentua que as matérias-primas, os produtos intermediários, a energia elétrica, dentre outros, são apropriados em centros de custos e contas contábeis específicas, para mensuração metodológica, analítica, dos custos industriais, ao passo que os materiais de uso e consumo são registrados diretamente nas contas de resultado final.

Frisa que a compensação do imposto deve ser admitida sem restrições, haja vista que a Constituição não faz qualquer ressalva para esses abatimentos. Transcreve comentários de José Eduardo Soares de Melo, Luiz Francisco Lippo e Roque Carrazza.

Assinala que o CONSEF, nos diversos Autos de Infração lavrados pelo fisco contra sua empresa, tem alertado que se trata de matéria que não pode ser apreciada sem atentar-se para o comando constitucional.

Conclui sustentando que os produtos são insumos indispensáveis e imprescindíveis ao processo industrial.

Pugna pela produção de prova pericial para apuração da natureza dos bens como insumos.

Impugna também o item 3º, argumentando que utilizou corretamente o crédito relativo à aquisição de hidrocarboneto C5+, derivado de gás natural, denominado pentano (C5+). Explica que essa mercadoria é procedente do Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe, sendo que, por razões operacionais e de eficiência econômica, para chegar à Bahia o C5+ é transportado por navios em cabotagem, juntamente com o petróleo também oriundo daqueles Estados, e, como se trata de um derivado de gás natural, esse produto foi tributado pelo ICMS na origem, pois não goza da não incidência conferida ao petróleo. Considera que o entendimento da fiscalização está equivocado, pois a operação com tal mercadoria não é beneficiada por isenção ou amparada por não incidência, haja vista que o C5+ é derivado de gás natural, e não de petróleo, de modo que não se aplica a regra do art. 97, IV, “a”, do RICMS.

Apresenta esquemas dos processos de aquisição e produção de C5+.

Impugna também os lançamentos dos itens 2º e 4º, alegando que os créditos foram utilizados corretamente, uma vez que se referem a aquisições de insumos de produção, e não de material para uso e consumo do estabelecimento, independentemente de o imposto não ter sido destacado no documento fiscal emitido pelos fornecedores. Argumenta que se trata de água adquirida à Embasa, e a água é insumo fundamental da refinaria, para produção de vapor em suas caldeiras, reposição dos sistemas fechados de resfriamento pressurização do sistema de combate a incêndio e injeção em sistemas

operacionais, de modo que sem esse insumo não seria possível a finalização ou continuidade do processo produtivo do estabelecimento. Frisa que no exame dessa questão não se deve perder de vista que o creditamento do ICMS decorre de comando constitucional, e portanto a compensação deve ser admitida sem restrições, pois a Constituição não faz qualquer ressalva para o abatimento.

Sustenta a necessidade de produção de prova pericial e diligência.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente. Juntou documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 681/686) dizendo que deixam de analisar os argumentos da defesa quanto à interpretação da Constituição, restringindo-se à análise técnica e tributária da matéria em lide.

Com relação ao item 1º, observam que os valores reconhecidos pelo autuado se referem à Nota Fiscal 22988 [não informam o emitente]. Quanto ao restante, dizem que, para fins de utilização do crédito fiscal do ICMS, importa examinar se o produto adquirido será empregado nos processos de comercialização, industrialização, geração, extração, produção ou extração, ou se, ao contrário, será utilizado ou consumido fora desses processos. Dizem que as entradas de mercadorias para uso e consumo não ensejam a utilização de crédito, e por diversas vezes o CONSEF se manifestou contra tal utilização, conforme Acórdãos CJF 0079-11/05, 0071-12/05, 0435-11/06 e 0463-11/06, todos de estabelecimentos do autuado. Informam que realizaram pesquisas junto ao contribuinte, seus fornecedores e “sites” especializados, para dirimir as dúvidas a respeito da aplicabilidade dos materiais, e constataram que tais materiais não estão vinculados diretamente ao processo de industrialização, não integram o produto final na condição de elementos indispensáveis ou necessários à industrialização, e sua utilização visa a promover a conservação dos equipamentos industriais, aumentando, em tese, sua vida útil e tratamento de seus efluentes industriais (correntes residuais inservíveis, gasosas, líquidas ou sólidas), visando prepará-los para o descarte adequado e sem riscos ambientais, não correspondendo a qualquer atividade produtiva na qual sejam obtidas espécies novas, tributadas pelo ICMS.

Quanto ao item 2º, consideram os autuantes que a água é material de uso e consumo, pois é utilizada ou consumida fora dos processos de industrialização, não ensejando direito ao crédito, haja vista que a água não é consumida, nem integra o produto final.

No tocante ao item 3º, informam que, conforme diligência efetuada por um dos autuantes, o petróleo é uma mistura constituída predominantemente por hidrocarbonetos, que ocorre na natureza nos estados sólido, líquido e gasoso, enquanto que o C5+, também chamado de gasolina natural, é uma mistura de hidrocarbonetos que se encontra em estado líquido em certa pressão e temperatura, composta de pentano (C5) e outros hidrocarbonetos pesados. Dizem que tanto o petróleo quanto o C5+ são misturas de hidrocarbonetos, e, ao ser misturada uma pequena quantidade de C5+ ao petróleo, este não perde suas propriedades físico-químicas e continua sendo petróleo, e assim sendo, o produto efetivamente transportado é petróleo. Aduzem que a separação do C5+ adicionado ao petróleo para ser transportado não é possível, porque, como o petróleo também é constituído por uma mistura de hidrocarbonetos, o C5+ que pode ser separado é uma mistura de C5+ originalmente contido no petróleo com o C5+ originado de gás natural e adicionado ao petróleo para ser transportado, de modo que, em resumo, pode ser efetuada a separação entre petróleo e C5+, porém não daquele C5+ que foi adicionado ao petróleo para ser transportado, já que estará imiscuído no próprio C5+ presente no petróleo. Concluem que neste caso, para resolver um problema de logística, o C5+ foi diluído em petróleo, sendo que, caso o C5+ tivesse sido transportado separadamente, teria tributação normal, mas, a partir do momento em que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como um produto individualizado, e sendo assim, não há por que se falar em tributação, e consequentemente em crédito fiscal, por força da imunidade constitucional, e por isso mantêm a autuação.

Quanto ao item 4º, consideram os fiscais que o contribuinte apresenta os mesmos argumentos do item 2º, não justificando, no entanto, a utilização do crédito não destacado no documento fiscal, em virtude da “prestação de serviço isenta” [sic], e, como não houve erro material, mantêm a infração.

VOTO VENCIDO – ITENS 1º, 2º e 3º

Este Auto de Infração comprehende 4 lançamentos.

O 1º item diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

O autuado reconheceu parte do débito, no valor de R\$ 368,24, haja vista tratar-se de bens do ativo imobilizado, de modo que o crédito deveria ter sido feito à razão de 1/48 avos ao mês.

Questiona a glosa dos créditos restantes, sustentado que os materiais envolvidos constituem insumos indispensáveis e imprescindíveis ao processo industrial, e não materiais de consumo. Trata-se de óleos lubrificantes e de desparafinização, sulfato de alumínio, nitrogênio líquido, carbonato de sódio, tripolifosfato de sódio, ácido sulfúrico, amônia industrial, cloro, álcool metílico, etc. Esses materiais são utilizados no processo de resfriamento do sistema de produção. Cumpre então saber se materiais utilizados no processo de resfriamento do sistema de produção fazem parte necessária e imprescindível do processo de produção da refinaria. Noutros termos, cumpre saber se o sistema de produção da refinaria funcionaria sem resfriamento.

O direito ao crédito dos insumos é disciplinado em minúcias no § 1º do art. 93 do RICMS.

O crédito fiscal é legítimo quando o material, embora não seja consumido, é *vinculado* ao processo fabril (inciso I, alínea “a”), ou quando é nele *consumido* (alínea “b”), ou quando, na condição de matéria-prima, *integra* o produto final (alínea “c”). Para se reconhecer o direito ao crédito, basta o material se enquadrar numa dessas três situações: estar *vinculado* ao processo industrial, ser nele *consumido* ou *integrar* o produto final.

Como neste caso não se trata de matéria-prima, não se aplica o terceiro requisito. Resta então definir se materiais empregados no sistema de resfriamento do sistema de produção tem vinculação com o processo industrial ou é nele consumido.

Em casos similares, quando há dúvida quanto à forma como os materiais são empregados ou consumidos pela empresa, este órgão julgador tem baixado os autos em diligência para que se proceda à descrição detalhada de cada tipo de bem ou material e da forma como se dá o seu emprego ou uso.

No caso em exame, tal providência é desnecessária, porque a defesa já fez a descrição pormenorizada da natureza e função de cada produto (fls. 401/410), e isso não foi negado pelos autuantes, que, em essência, se limitam basicamente a dizer que realizaram pesquisas junto ao contribuinte, seus fornecedores e “sites” especializados, para dirimir as dúvidas a respeito da aplicabilidade dos materiais, e constataram que tais materiais não estão vinculados diretamente ao processo de industrialização, não integram o produto final na condição de elementos indispensáveis ou necessários à industrialização.

Na informação, os fiscais não rebateram as alegações da defesa com relação aos Relatórios Técnicos nº 13/09, 21/09, 32/09, 35/09, 38/09, 48/09, 54/09, 55/09, 61/09 e 88/09, emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia anexado às fls. 411/414. Apesar de os referidos relatórios terem por objeto outra refinaria da empresa autuada, estabelecida em Duque de Caxias, RJ, parto do pressuposto de que, em tese, as refinarias operam com um sistema tecnológico similar.

Foi solicitado pela citada refinaria a elaboração de laudos e pareceres técnicos de produtos químicos utilizados no seu processo produtivo. Os aludidos relatórios cuidam da forma como são empregados pela refinaria os seguintes materiais: amônia, cloro, ácido sulfúrico, carbonato de sódio (barrilha), nitrogênio, sulfato de alumínio, tripolifosfato de sódio e álcool metílico.

Em todos esses relatórios, fica patente que os materiais têm emprego efetivo no processo industrial.

Caso os autuantes discordassem da veracidade do que é atestado nos aludidos relatórios, deveriam ter exposto na informação as razões de sua discordância. Porém não o fizeram.

Como não entendo nada de química, tenho de acreditar em quem entende. Se um engenheiro faz afirmações técnicas como as que constam nas aludidas peças e tais afirmações não são contraditas pela autoridade que efetuou o lançamento, só posso concluir que elas espelham a verdade.

O autuado é uma empresa industrial. O processo de refrigeração de água integra o sistema produtivo. Do mesmo modo que os automóveis, de um modo geral, carecem de um radiador para evitar superaquecimento do motor, também as fábricas precisam refrigerar a água destinada a manutenção de temperatura adequada em suas máquinas e equipamentos.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê, no § 1º do art. 93, de forma bastante didática:

“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

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

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

O ICMS, atendendo ao princípio da não cumulatividade, deve ser apurado compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o “montante” cobrado nas operações anteriores. Não é por acaso que o legislador constituinte empregou o termo “montante”. Por montante, entenda-se o imposto relativo a todas as operações e prestações anteriores vinculadas ao negócio objeto da tributação, envolvendo serviços, matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos. Concordo com o ponto de vista do autuado: as mercadorias em questão são produtos intermediários empregados no processo industrial, e não “materiais de consumo”, conforme acusa o Auto de Infração.

Durante algum tempo, para se determinar o que dava ou não direito ao crédito do imposto, houve a necessidade de se estabelecer a distinção entre matéria-prima e produto intermediário ou material secundário. Discutia-se, no passado, se o crédito seria físico ou financeiro.

Agora, com a Lei nº 7.014/96, fundada na Carta de 1988 e na Lei Complementar nº 87/96, não há mais necessidade de se especular se o crédito do ICMS é *físico* ou *financeiro*. A nova ordem jurídica adota um *sistema misto*: em vez de optar por um ou outro critério, a legislação simplesmente lista de forma exaustiva o que dá ou não direito ao crédito. Lendo-se o § 1º do art. 93 do RICMS, acima transcrito, não há necessidade, mais, de se indagar o que são matérias-primas, o que são produtos intermediários, o que são catalisadores, etc. De acordo com o dispositivo em apreço, importa apenas analisar se as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

1. estão *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

2. são *consumidos* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou
3. devem *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Sendo preenchido qualquer desses requisitos, é legítimo o crédito.

Já tive oportunidade de atuar como relator em inúmeros processos envolvendo produtos intermediários. Pelo que tenho acompanhado no desenrolar das lides em torno dessa questão, é fora de dúvida que, se os materiais são consumidos ou empregados no processo produtivo (ou extrativo, ou agropastoril, ou comercial, ou na geração ou prestação), tanto a doutrina como a jurisprudência são firmes ao considerar que os insumos não fazem parte das máquinas ou equipamentos em que sejam empregados, são coisas autônomas, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista fiscal. Uma máquina não se confunde, por exemplo, com o combustível que a faça movimentar-se nem com os lubrificantes ou aditivos químicos que se impregnem em suas engrenagens.

Desde há muito tempo que essa questão já deveria ter deixado de gerar controvérsia. Em 1974, portanto quase quatro décadas atrás, já Aliomar Baleeiro, o insigne mestre baiano, ministro do STF, no RE nº 79.601-RS, atuando como relator, concluiu, relativamente ao antigo ICM, que produtos intermediários consumidos ou inutilizados no processo de fabricação não são integrantes ou acessórios das máquinas em que sejam empregados, devendo ser computados no produto final, para fins de crédito do imposto, pelo princípio da não cumulatividade, pois, ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este por serem utilizados no processo de fabricação, nele sendo consumidos.

Cumpre examinar o emprego efetivo dos materiais em questão pela empresa. Não se trata, evidentemente, de materiais de consumo. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria, se não inviável, pelo menos seriamente comprometida. Noutras palavras, sem eles a fábrica corre o risco de interromper a produção, e se ela não produz ou produz menos a consequência é óbvia, também o imposto será pago a menos.

O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores.

O ICMS é um tributo indireto. Quem arca com o ônus do ICMS é o consumidor final, por isso chamado de *contribuinte de fato*. O sistema de compensação de débitos e créditos previsto pela Constituição tem por objetivo fazer com que a carga tributária seja “empurrada”, de forma sucessiva, nas diversas etapas de circulação econômica, de modo a ser repassada até o elo final da cadeia produtiva e comercial. Se o fisco vedar o crédito fiscal de insumo comercial ou industrial por parte de determinado contribuinte, este, que seria o *contribuinte de direito*, se torna automaticamente *contribuinte de fato*. Isso implica descaracterização do tributo, passando o ICMS a ser um imposto “semidireto”. Tendo em vista que o ICMS integra o valor da operação subsequente, se não for permitido o crédito termina o imposto incidindo sobre tributo já pago, ou seja, será pago tributo sobre tributo, caracterizando-se assim o fenômeno conhecido por “efeito cascata”, comprometendo-se o princípio da não cumulatividade.

Incorre-se em erro técnico e jurídico afirmar que materiais empregados e consumidos diretamente no processo industrial sejam materiais de consumo. Quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico, trata-se, sem dúvida, de insumos empregados na atividade industrial, nos estritos termos descritos no § 1º do art. 93 do Regulamento.

Afinal de contas, o que são “bens de consumo”?

Nada neste mundo é eterno. Tudo se consome. Algumas coisas se consomem de uma só vez, e outras, mais lentamente. O consumo pode ser de tal ordem que o material simplesmente desapareça (como, por exemplo, os combustíveis líquidos). Noutros casos, o consumo se manifesta pelo desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do bem (lubrificantes e aditivos, por exemplo). Para os efeitos fiscais, importa saber se o consumo, desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do material estão relacionados diretamente com o processo industrial ou se a sua ocorrência se verifica fora do referido processo.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. Para evitar esse tipo de confusão, seria preferível que em vez das expressões “produtos intermediários” (expressão vazia, que nada informa) e “materiais de consumo” (que é muito ampla e, por conseguinte, imprecisa) os materiais de consumo imediato e de vida breve fossem divididos em “materiais de consumo industrial” e “materiais de consumo administrativo”, em oposição aos bens de produção duráveis, estes apropriadamente denominados “bens do ativo permanente”.

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

Matéria-prima e produto intermediário não são expressões equivalentes, mas também não são coisas muito distintas entre si. A expressão “matéria-prima” tem dois significados. Etimologicamente, significa “matéria primeira”, e designa as coisas que provêm da natureza, antes de qualquer tratamento, beneficiamento ou industrialização, como é o caso dos minérios e dos produtos agrícolas *in natura*. Essa matéria-prima em sentido estrito, depois de passar por algum tipo de beneficiamento ou industrialização, pode constituir um produto acabado – produto final – não suscetível de nova industrialização ou aperfeiçoamento, mas pode também esse produto já industrializado vir a ser objeto de um novo processo de beneficiamento ou industrialização, de modo que, de produto acabado que era, se transforma em matéria-prima (em sentido amplo) para a confecção de novas utilidades. Esse bem que num momento é produto acabado (para quem o produz) e noutro momento é matéria-prima, em sentido amplo (para quem o utilize na produção de novas utilidades), pelo fato de se situar no “meio” da cadeia de industrialização, é denominado por essa razão de produto “intermediário”, também denominado material secundário (chamado “secundário” por ser obtido de uma matéria-prima, “primeira”).

O conceito de produto intermediário, na acepção que acabo de comentar, é um conceito da Ciência Econômica.

Já no âmbito do ICMS (e do IPI), o conceito de produto intermediário é um pouco diferente. Na linguagem fiscal, designam-se por produtos intermediários certos bens que são consumidos pelas empresas em sua atividade-fim, porém não são nem matérias-primas nem materiais de consumo. São denominados de produtos “intermediários” justamente pela circunstância de se situarem nessa faixa de transição, no “meio” (intermédio, entremeio), entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

Produtos consumidos diretamente no processo industrial não constituem “materiais de consumo”, são insumos industriais. Os insumos são gênero, do qual são espécies as matérias-primas e os produtos intermediários, nestes incluídos os catalisadores, os materiais de embalagem e outros materiais secundários empregados na produção de novas utilidades.

Os materiais em questão representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na fabricação de tais mercadorias. E se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não cumulatividade.

Não há a mais mínima dúvida de que a exigência fiscal objeto do item 1º, excluída a parte que o autuado reconheceu, é indevida. Considero legítimos os créditos fiscais utilizados.

Passo ao exame do item 2º, que acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

O autuado alega que se trata o crédito glosado se refere à água utilizada na produção de vapor em suas caldeiras, reposição dos sistemas fechados de resfriamento das unidades de produção, pressurização do sistema de combate a incêndio e injeção em sistemas operacionais nas diversas unidades de produção.

Na informação prestada, os fiscais contrapõem que a água é material de uso e consumo, pois é utilizada ou consumida fora dos processos de industrialização. Como evidência de que a água não enseja direito ao crédito, dizem os autuantes que ela não é consumida nem integra o produto final.

Se a água não é “consumida”, porque é destinada a geração de vapor e reposição em sistemas fechados de resfriamento, por exemplo, essa circunstância de não ser consumida é irrelevante, haja vista que, conforme já assinalei, o § 1º do art. 93 do RICMS prevê três situações em que o crédito fiscal é legítimo: quando o material é *vinculado* ao processo fabril (inciso I, alínea “a”), ou quando é nele *consumido* (alínea “b”), ou quando, na condição de matéria-prima, *integra* o produto final “alínea “c”). Repito o que já disse: para se reconhecer o direito ao crédito, basta o material se enquadrar numa dessas três situações: estar vinculado ao processo industrial, ser nele consumido ou integrar o produto final.

Seria *material de consumo* se se tratasse da água destinada aos banheiros, pias ou cozinha da fábrica.

Porém a água destinada a geração de vapor e reposição em sistemas fechados de resfriamento está sem dúvida *vinculada* ao processo industrial.

É portanto também indevida a glosa do crédito do item 2º.

O 3º lançamento refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de mercadorias com não incidência do imposto.

Em face do que foi exposto pela defesa, os autuantes na informação dizem que o contribuinte, para resolver um problema de logística, visando ao transporte do hidrocarboneto C5+, que é um derivado de gás natural, diluiu aquela mercadoria em petróleo e transportou a mistura. A mercadoria é proveniente dos Estados do Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe. Desse modo, o hidrocarboneto C5+, por razões operacionais e de eficiência econômica, para chegar à Bahia, é transportado em navios juntamente com o petróleo.

Com relação ao petróleo, que não está em discussão, a operação não é tributável pelo ICMS, haja vista que não há incidência desse imposto nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados.

Já no tocante ao hidrocarboneto C5+, por ser um derivado de gás natural, e não um derivado de petróleo, as operações interestaduais são tributáveis, e de fato foi destacado o imposto de tais operações, como teria de ser feito.

O problema é que a fiscalização está glosando o crédito da operação interestadual, que foi utilizado pelo adquirente, por entenderem os autuantes que, como o hidrocarboneto C5+ veio no transporte misturado com petróleo, tudo seria petróleo, e portanto a operação não seria tributável. Dizem os fiscais na informação que, caso o C5+ tivesse sido transportado separadamente, teria tributação normal, mas como veio misturado com petróleo, não há por que se falar em tributação, e consequentemente em crédito fiscal, porque a operação seria imune.

Ora, se o remetente agisse como sugerem os autuantes, dando saída do C5+ sem tributação como se fosse petróleo por estar misturado com petróleo, estaria praticando fraude. O hidrocarboneto C5+ foi misturado ao petróleo apenas para fins de transporte, porém foram transportadas duas mercadorias distintas, petróleo e hidrocarboneto C5+. Os próprios fiscais admitem que no destino, após o transporte, é possível fazer-se a separação. A preocupação manifestada pelos autuantes é que pode ser feita a separação entre petróleo e C5+, porém não daquele C5+ que foi adicionado ao petróleo para ser

transportado, já que, como o próprio petróleo também contém em sua composição C5+, o C5+ que venha a ser separado do petróleo estará imiscuído no próprio C5+ presente no petróleo.

Ora, esse raciocínio deixa de levar em conta que, em se tratando de bem fungível, não há qualquer prejuízo se o produto obtido na separação após o transporte não é “o mesmo”, desde que, na condição de bem fungível, apresente as mesmas características ou qualidades, requisito que há de ser preenchido, pois do contrário não seria obtido C5+, e sim outra coisa, o que neste caso não foi aventado pelos autuantes.

Concluo que também é indevida a glosa do crédito do item 3º.

Quanto ao 4º lançamento, que também cuida de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, o que motivou a glosa do crédito foi o fato de nos documentos não haver destaque do imposto.

Na informação fiscal, os autuantes observam que o contribuinte apresenta os mesmos argumentos do item 2º, não justificando, no entanto, a utilização do crédito fiscal não destacado no documento fiscal, em virtude da “prestação de serviço isenta”. Não explicam que prestação de serviço seria essa.

De qualquer forma, a imputação diz respeito objetivamente a créditos que foram glosados porque nos documentos fiscais não há destaque do imposto. Nos termos do § 4º do art. 93 do RICMS então vigente, quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador. Está caracterizada a infração.

Mantengo o lançamento do item 4º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

VOTO VENCEDOR – ITENS 1º, 2º e 3º

Em que pese a qualidade do voto do eminentíssimo Relator, permito-me discordar do mesmo em sua totalidade, pelas razões a seguir expostas, em relação às infrações 01, 02 e 03 apuradas no presente Auto de Infração.

Antes, observo que a base para o enunciado do voto foi o aquele emitido pelo relator, a exemplo de outros que, se por um lado reflete o pensamento do relator, agindo dentro de suas prerrogativas de livre convencimento, não se constitui no entendimento amplamente majoritário vigente neste Conselho, que vigora em sentido contrário.

E isso já foi, inclusive, externado, ainda que de forma incidente, por ocasião das apreciações outras que mencionaremos ao curso deste voto, no momento apropriado.

A infração 01, vem a ser a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, destinado a manutenção e preservação de equipamentos, bem como tratamento de água.

Nossa legislação pátria somente concede direito de crédito para as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020, conforme redação dada pela Lei Complementar nº 138/2010.

Assim, obriga o contribuinte a pagar a diferença de alíquota na hipótese de suas aquisições serem interestaduais (art. 5º, I do RICMS/97) e define como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, aquelas mercadorias adquiridas, porém não destinadas à “comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”, as quais são consumidas ao longo de vários processos produtivos, o que as caracteriza como material de consumo e, nesta condição, o crédito fiscal somente será admitido a partir de 2020, salvo prorrogação.

Tal conceito encontrava-se registrado no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/97, o qual, diga-se de passagem, obedece ao disposto na Lei Complementar nº 87/96 com suas posteriores alterações e Lei Estadual nº 7.014/96, seguindo, pois, o comando constitucional inserido no seu artigo 155.

Esta conceituação visou distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”. Este Colegiado, em reiteradas decisões, tem se posicionado nesta linha, conforme já observado acima.

Analizando-se o objeto da autuação, verifico que a glosa do crédito fiscal recaiu sobre materiais, a exemplo de produtos utilizados no tratamento de água, de efluentes, de uso em laboratório, graxas lubrificantes, água potável, etc.

De relação aos produtos elencados na planilha de fls. 402 a 410 trazidos pela empresa autuada na sua peça defensiva, a qual indica a aplicação de cada um deles no processo industrial, algumas observações entendo pertinentes:

Inicialmente, gostaria de consignar que a aplicação descrita pela empresa, encontra-se de forma sucinta e que não reflete com fidedignidade a real aplicação e/ou utilização de cada um dos produtos, apenas listando de forma genérica (combustíveis ou lubrificantes essenciais à operação dos compressores e máquinas do processo produtivo) o que convenhamos não acrescenta muito à efetiva utilização, diante do fato de cada um deles ter aplicação específica, como demonstrarei adiante, e que seria necessária para a apreciação de tal infração.

Dessa forma, a título de exemplo, tomo alguns deles, a respeito dos quais procurarei indicar o uso no processo industrial.

O produto ácido sulfúrico é informado pela autuada que tem “utilização na estação de tratamento de água no processo “utilidades” com a finalidade de regenerar as resinas catiônicas para remover os cátions da água”, e tem aplicação na clarificação da água, e na geração de dióxido de cloro, o mesmo acontecendo com o produto ácido sulfúrico a granel.

Já os produtos “álcool metílico”, “álcool metílico a granel” e “álcool metílico TB C/200L”, têm aplicação comum, sendo utilizado para remover hidratos do sistema de refrigeração a propano da desparafinação a Metilisobutilcetona (MIBC), e aplicado para baixar o ponto de congelamento da água no sistema de propeno.

A “amônia industrial” é utilizada como anti corrosivo de equipamentos utilizados no processo produtivo de lubrificantes. Já o “cloro 2.5 CIL. 900KG”, de acordo com a descrição de fl. 403 é “biocida oxidante para desinfecção de água das ETAs”.

Embora a autuada informe de forma genérica a aplicação de diversos produtos, conforme já mencionado, em pesquisa no site www.lubrag.com.br, se pode constatar as propriedades, utilização e especificação de diversos produtos elencados na autuação, dentre os quais destaco os seguintes:

O produto “Lubrax HR-68/EP”, se constitui em lubrificante industrial para sistema hidráulico, e vem a ser utilizado em sistemas hidráulicos, e evita o desgaste e a corrosão das peças lubrificadas, garantindo, também, resistência à oxidação e à formação de espuma. Com isso, aumenta a vida útil do equipamento evitando gastos com a reposição de peças e manutenção corretiva;

Já o produto “Lubrax GMA-2” vem a ser uma graxa de lítio destinada a lubrificação em equipamentos que trabalham entre as temperaturas de 0 a 130°C, e se apresenta como resistente à oxidação e à lavagem por água, podendo ser empregado em ambientes úmidos, com aplicação em mancais planos e de rolamentos, cubos de roda e pinos de veículos automotivos, engrenagens, chassis, etc.

Por seu turno, o produto “Lubrax GAT-2” se constitui em uma graxa inorgânica, contendo espessante tipo “argila bentonita modificada” e aditivo EP (extrema pressão). Apresenta alta resistência a lavagem pela água e ácidos minerais e boa propriedade antiferrugem, sendo recomendado para aplicação em lubrificação de mancais.

Quanto ao produto “BR GMA-EP”, possui diversas aplicações industriais, sendo considerada graxa de extrema pressão, tolerando vibrações e altas temperaturas (até 160°C), com aplicação em mancais planos, redutores e rolamentos esféricos ou cilíndricos.

Por outro lado, o produto “Marbrax CP/220”, as especificações técnicas se encontram no seguinte link:
http://www.petrobras.com.br/minisite/marine/port/include/html/marbrax_esp_021.html

Vem a ser segundo o mesmo, de acordo com a descrição nele constante: “óleo lubrificante para compressores rotativos ou alternativos de ar, hélio, nitrogênio, gás carbônico e outros gases”.

Como visto tais produtos, a exemplo dos demais arrolados nesta infração, não preenchem os requisitos legais para a possibilidade de apropriação do crédito fiscal, sobretudo diante do entendimento deste órgão, através de reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0129-11/07, CJF 0278-11/07, CJF 0397-11/08, de que para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário (insumos e matéria prima), gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo, situação na qual tal crédito seria permitido.

Digno de registro, inclusive, é a decisão contida no Acórdão CJF 0444-11/04, no qual o relator, Conselheiro Fernando Brito de Araújo, manifestou-se a respeito de utilização de crédito fiscal por estabelecimento industrial, de lubrificante, não admitindo o seu uso:

“Relativamente às infrações 1 e 2, objeto do Recurso de Ofício, mantenho o entendimento da Decisão recorrida, com exceção apenas dos produtos utilizados como lubrificante para diminuir o atrito entre as garrafas e a esteira transportadora, compreendidos como: “DICOLUBE”; “LUBKLENZ”, “LUBMAX” e “PROLUB”, por não se tratarem de insumos industriais consumidos em contato direto com o produto e nem indispensáveis ao processo produtivo. Dessa forma, é legítima a glosa dos créditos fiscais (item 1º) e da exigência da diferença de alíquotas (item 2) relativas aos lubrificantes, nos valores respectivos de R\$ 17.206,24 e R\$ 23.883,49, consoante reiteradas decisões do CONSEF...”

Da lavra do mesmo Conselheiro, é o Acórdão, CJF 0143-11/09, que se posiciona no seguinte sentido, ao apreciar a mesma matéria ora posta:

“Quanto à terceira infração, a qual está intrinsecamente ligada à infração 2, exige o crédito indevido do ICMS decorrente referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, consoante os mesmos demonstrativos acima citados, cujos produtos adquiridos são: náculo, nitrogênio, hipoclorito de sódio e soda cáustica, notoriamente produtos utilizados no tratamento da água de refrigeração (náculo) ou no tratamento de efluentes (hipoclorito de sódio e soda cáustica), assim como na limpeza de equipamentos (nitrogênio). Logo, caracterizados como material de consumo por não serem utilizados no processo produtivo e consumidos a cada etapa de produção como elemento integrado e indispensável ao produto final, como bem pontuou a Decisão recorrida”.

Já em relação as faturas de água (infração 02) também são necessárias algumas considerações. A autuada apropria-se de todo o imposto destacado nas faturas de fls. 77 a 150, a título de crédito fiscal, bem como aquela parcela destinada a água de combate a incêndio. No entendimento do nobre relator, passível de aceitação, segundo o seu entendimento já exposto no seu voto. O que gostaria de questionar é o fato da unidade produzir, independentemente da estocagem ou não de água para tal fim, não se tendo notícia de que tal fato tenha acontecido, o que torna surreal tal utilização de crédito.

No total faturado contra a autuada, encontram-se parcelas ínfimas em relação ao consumo da empresa autuada, o que denota a apropriação de créditos fiscais seguramente relativos à água destinada as atividades administrativas ou não ligadas ao processo produtivo, como por exemplo, os documentos de fls. 78, 80, 82 e 83, diante da impossibilidade de consumo industrial mensal em tão baixos níveis.

Acaso fosse a autuada, estabelecimento no qual a água fosse matéria prima, a exemplo das fábricas de bebidas, nenhuma dúvida restaria quanto a possibilidade de apropriação deste crédito. Todavia, não é o acontece no presente caso.

Quanto a eventual argumentação defensiva de que não se estaria respeitando a não cumulatividade do imposto, a Lei Complementar em seu artigo 33 com redações dadas pelas LC 92/97; 99/99 e 114/02, determina que na aplicação do art. 20 “*somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de ...*”, passando a fixar prazos sucessivos que até o presente momento veda a utilização de créditos de mercadorias destinadas ao uso ou consumo até o ano de 2020.

Assim, apesar do legislador constitucional ter inserido a regra matriz do princípio da não cumulatividade, não o fez apenas com base no valor pago do imposto nas operações antecedentes (financeiro) e sim de apropriação com base em critérios determinados em aspectos físicos das operações subsequentes. Logo, ao contrário do que afirma a Recorrente, a LC 87/96 estabelece restrições ao uso do crédito fiscal, em obediência ao regramento de compensação de crédito ditada pela Constituição Federal.

Sabido é que sendo o direito dinâmico, e mais do que isso a sua interpretação, não se pode querer que o entendimento permaneça imutável por tanto tempo, ainda mais diante de matéria que tem ensejado, ao longo do tempo, mudanças de conceitos e posicionamentos, inclusive por este órgão, sobretudo na questão de crédito fiscal, sendo sabido, por exemplo, as mudanças que ocorreram na aceitação do crédito fiscal de diversos ramos de atividades, e produtos, a exemplo daquelas que ocorreram na área de mineração, além daqueles outros mencionados e transcritos em parte em outro local deste voto.

Com efeito, tais produtos não geram direito a utilização de crédito fiscal, sendo considerados material de uso e consumo e, por consequência, correta a glosa dos créditos fiscais utilizados, uma vez que a exigência fiscal tem base legal.

Por tais motivos, mantenho a autuação em tais itens tal como originalmente lançada.

Quanto à infração 03, que diz respeito a glosa de crédito de operações interestaduais de aquisições de mercadorias beneficiadas com a não incidência do imposto referente ao recebimento do produto C5+.

Este produto, conforme explicado na informação fiscal também denominado de “Gasolina Natural”, sendo extraído do gás natural, é uma mistura de hidrocarbonetos que se encontra na fase líquida, em determinadas condições de pressão e temperatura, composta de pentano (C5) e outros hidrocarbonetos pesados, sendo obtidos em separadores especiais ou em UPGNs (Unidades de Produção de Gás Natural). Pode ser misturada à gasolina para especificação, reprocessada ou adicionada à corrente do petróleo, sendo tradicionalmente incorporada ao petróleo do campo produtor devido a sua pequena escala de produção.

De início, pela sua importância e pertinência, transcrevo decisão do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, relativo a questão envolvendo o mesmo produto, a qual encontra-se condensada na seguinte Ementa:

“SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sessão de 16 de setembro de 2009

SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº – 35.784 ACÓRDÃO Nº 7.537

INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº – 80.929.501

AUTO DE INFRAÇÃO Nº – 04.009179-5

RECORRENTE – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A

RECORRIDA – TERCEIRA TURMA DA JUNTA DE REVISÃO FISCAL

RELATOR – CONSELHEIRO ROBERTO LIPPI RODRIGUES

Participaram do julgamento os Conselheiros Roberto Lippi Rodrigues, João da Silva Figueiredo, Ricardo Nunes Ramos e Eduardo Caetano Garcia.

ICMS. DOCUMENTO FISCAL. NÃO EMITIR.

Não foram apresentadas notas fiscais de saídas que identifiquem efetivamente a transferência de Pentano – C5+, também denominado de gasolina natural. A alegação de que a transferência de gasolina natural se deu juntamente com o petróleo não ficou comprovada, posto que não há como se admitir a transferência dela com a denominação de ‘petróleo mistura’. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.”

Nesta ocasião, relatou-se que segundo a empresa Petrobras em suas alegações assim se reportava: “...‘enviamos em bateladas juntamente com o petróleo para poder ser reaproveitada nos processos de destilação na REDUC. Lá aparecerá ACÓ JJF Nº 0014/01/13

como produção de gasolina própria para consumo e será devidamente comercializada com emissão das notas e cumprimento das demais formalidades’.

Sustenta que emite nota fiscal de todas as operações que realiza e que a título de esclarecimento informa que o produto C5+ é subproduto das Unidades de Processamento de Gás Natural (UPGN) de Cabiúnas sendo armazenado temporariamente e sob condição de produto autônomo, não tendo nenhum aproveitamento comercial e operacional pelo estabelecimento da Petrobrás.

Posteriormente, por razões logísticas (o transporte rodoviário é oneroso e por não existir duto nem serventia para o envio independente desse subproduto) é reinjetado nos tanques de petróleo e transferido em dutos por bateladas, misturado ao petróleo, para a Refinaria de Duque de Caxias – REDUC. Ao ser re-injetado nos tanques de petróleo passa a agregá-lo e, na Refinaria é processado como parte da composição do petróleo, transformando-se em derivado resultante do refino, sendo tratado finalmente como produto acabado e tributado conforme legislação vigente. Para justificar as transferências de C5+ misturado ao petróleo a empresa apresentou relação de notas fiscais onde consta na descrição do produto “petróleo mistura”, notas essas que foram consideradas inidôneas”.

Ou seja: a empresa não possui qualquer uniformização de procedimento em suas diversas unidades, ora tributando o produto numa operação, e utilizando o crédito fiscal, ora simplesmente deixando de tributá-lo em outra, agindo de acordo com sua conveniência e oportunidade, o que não se concebe para uma empresa de tal porte.

Digno de registro, de igual forma, é a decisão contida no Acórdão CJF N° 0046-11/12, o qual contém a seguinte Ementa:

“ICMS. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERRESTADUAIS. MERCADORIAS COM NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. Constatado que não é possível a separação do C5+ adicionado ao petróleo para ser transportado. Assim, a partir do momento em que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como produto individualizado, não havendo o direito ao creditamento, nos moldes efetuados pelo sujeito passivo, uma vez que petróleofoi o produto transportado e este, nas operações interestaduais, goza de não-incidência do ICMS na forma do artigo 155, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime”.

Em tal julgamento, conforme consignado no voto da ilustre Conselheira Relatora Denise Mara Andrade Barbosa, a própria empresa autuada assim se manifestou:

“1 – A Refinaria Landulfo Alves – RLAM não possui tanques para estocar o produto C5+. O produto vem transferido de unidades de Exploração e Produção (E&P) fora do estado da Bahia juntamente com o petróleo. Cabe esclarecer que o volume de C5+ é colocado no mesmo tanque do petróleo, dentro do navio, ficando diluído, pois os volumes de petróleo são significativamente superiores ao C5+. Desta maneira podemos dizer que o C5+ deixa de existir como produto individualizado, ficando dentro do navio exclusivamente o petróleo, produto naquele momento de maior predominância.

2 – Por uma questão de logística, o reprocessamento do C5+ é inviável economicamente nas Unidades de Processamento de Gás Natural (UPGNs) das Áreas de Exploração e Produção (E&P), porque a pequena quantidade produzida em cada uma delas não justifica a implantação de unidades de fracionamento do gás natural. Entretanto a RLAM, por ser recebedora de grande volume de produtos, dispõe dessas unidades (de fracionamento) com capacidade para o reprocessamento do C5+, operação essa, que se torna viável sob o aspecto econômico quando realizada em grande escala”.

Ou seja: a própria empresa reconhece explicitamente que quando misturado ao petróleo nos tanques dos navios que os transporta de outros Estados produtores para o Estado da Bahia, “o C5+ deixa de existir como produto individualizado”. Logo, o que se transporta nos tanques, em verdade, é exclusivamente petróleo, vez que o C5+ a ele se incorpora quimicamente. Como, por determinação constitucional as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica estão amparadas com a não incidência de ICMS, na forma do disposto no artigo 155, inciso X, alínea “b”, é inaceitável a apropriação do crédito fiscal em comento.

Verificando as notas fiscais acostadas ao processo, verifico que na descrição dos produtos consta a seguinte expressão “petróleo mistura”, e que diante da disposição Constitucional, relativa à não incidência do ICMS, este produto seria petróleo, tanto que em tais documentos (fls. 186, 188, 190, 192, 194, 280, 292, 307, 315, só para citar como exemplo) existe a observação da não tributação da operação,

vez que o petróleo procede de Estados como Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, portanto, tal não incidência do ICMS teria amparo legal.

Por outro lado, como nos tanques dos navios transportadores indicados pela fiscalização em seu demonstrativo o petróleo teria sido misturado ao pentano (C5+), como separar-se o pentano oriundo do gás natural, com aquele também eventualmente contido no petróleo?

Valho-me, mais uma vez, de trecho do voto já mencionado acima a respeito da matéria:

"Assim, conclui-se que, ao ser adicionado ao petróleo pelos estabelecimentos remetentes, o Pentano (C5+) perde a sua condição de produto individualizado derivado do gás natural (com NCM/SH própria), misturando-se indelevelmente aos elementos que compõem o petróleo (cuja NCM/SH é diversa), razão pela qual deve incidir a mesma forma de tributação que recai sobre este último. Como há previsão de imunidade nas operações interestaduais de petróleo e seus derivados, também não deve haver incidência de ICMS sobre o Pentano (C5+) misturado ao petróleo, consoante o disposto no artigo 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal de 1988".

Alternativamente, poderia a autuada através da necessária prova, da cadeia de produção/transporte/extração, diante das dificuldades que a matéria apresenta, bem como das alterações e interações havidas em todo o processo, conforme não somente pontuado no processo pela empresa, como, de igual forma, pelos autuantes. Isso não ocorreu, e dessa maneira, a infração há de ser mantida.

Concluindo, diante das justificativas já externadas, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, mantendo o lançamento, tal como realizado originalmente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299904.0003/12-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$15.553.816,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia quitada.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de janeiro de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO/Infrações 01, 02 e 03.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR/VOTO VENCEDOR/Infrações 01, 02 e 03