

A.I. Nº - 281076.0033/15-2
AUTUADO - BRASKEM S.A.
AUTUANTE - SÉRGIO CABRAL LIBERATO DE MATTOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 11.12.2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0210-01/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Demonstrado nos autor que parte dos materiais objeto da glosa do crédito corresponde a típicos produtos intermediários, haja vista sua participação direta na fabricação do produto final do estabelecimento. Reduzido o valor do crédito a ser glosado. **b) BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO INTEGRAL NO MÊS DA AQUISIÇÃO.** Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Demonstrado nos autor que parte dos materiais objeto do levantamento fiscal corresponde a típicos produtos intermediários, haja vista sua participação direta na fabricação do produto final do estabelecimento. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. **b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.** Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. **3. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. SAÍDAS COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO.** Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31.3.15, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 783.893,79, com multa de 60%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 419.685,04, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo imobilizado do estabelecimento – crédito de ativo integral no mês de aquisição –, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 1.234,76, com multa de 60%;

4. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.548,75, com multa de 60%;
5. saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, sendo lançado imposto no valor de R\$ 74.806,42, com multa de 60%.

Mediante petição às fls. 47-48, dirigida à Superintendência de Administração Tributária (SAT), o estabelecimento da empresa com a Inscrição Estadual nº 01.027.389:

- a) solicitou o cancelamento da transferência de crédito de ICMS para a Ferbasa requerida pelo Processo nº 225106.2005-9; e
- b) requereu a expedição de Certificado de Crédito de ICMS, já convalidado através do Processo nº 225106.2005-9, em favor do seu estabelecimento autuado no presente processo, com Inscrição Estadual nº 73.927.916, para pagamento à vista das infrações 3ª, 4ª e 5ª deste Auto de Infração, de nº 281076.0033/15-2.

Além desses requerimentos, requereu, ainda, a redução da multa no percentual de 90%, conforme preconiza o art. 45, § 1º, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 56/77), declarando de início reconhecer os débitos dos itens 3º, 4º e 5º, observando que já havia solicitado a emissão de Certificado de Crédito para sua quitação.

Impugna os lançamentos dos itens 1º e 2º, que acusam, respectivamente, utilização indevida de crédito fiscal e falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições de supostos materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Explica que a empresa se dedica à industrialização e comercialização de produtos químicos e petroquímicos de segunda geração, destacando-se entre os seus produtos finais o polietileno, que, para ser produzido, depende da dosagem contínua e controlada de determinados insumos, a exemplo de etileno, hidrogênio, 1-butenos, n-hexano, catalisadores e cocatalisadores, cuja vazão nos reatores é controlada automaticamente por bombas com válvulas pneumáticas. Aduz que, para o regular exercício das suas atividades, a empresa adquire diversos produtos, tais como hipoclorito de sódio, dispersantes inorgânicos (Nalco e Trasar), ácido sulfúrico 98%, biodispersante Nalsperse, sequestrante de oxigênio, aminas neutralizantes, polímeros dispersantes inorgânicos, biocida não oxidante, inibidores de corrosão (Nalco e Trasar), óleo de salgema, agitadores LP-18, óleo lubrificante LP-18, óleo Sonneborn, sílica gel, sílica AB3, fluido térmico, água potável, ar de serviço, gás freon, dentre muitos outros, todos consumidos no processo produtivo desenvolvido em seu estabelecimento, que são indispensáveis à consecução do referido processo, razão pela qual se apropria dos créditos fiscais, tal como autoriza a legislação.

Reclama que, através dos itens 1º e 2º deste Auto, o fisco estadual pretende impor o estorno dos créditos fiscais e ainda o pagamento da diferença de alíquotas, sob a alegação de que seriam correspondentes a bens de uso e consumo do estabelecimento.

Diz que discorda das conclusões a que chegou o preposto fiscal. Sustenta que o crédito fiscal foi utilizado em total consonância com o princípio da não cumulatividade esculpido no art. 155, § 2º, da Constituição e com a legislação estadual, restando outorgado aos contribuintes o direito de compensarem o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas etapas anteriores.

Destaca que a Lei Complementar nº 87/96, ao regulamentar o princípio da não cumulatividade, autoriza o creditamento do imposto anteriormente cobrado nas operações de que tenha resultado

a entrada de mercadoria, desde que não seja utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento, consoante estipulam seus arts. 20 e 21, pressuposto fielmente reproduzido pelo art. 30 da Lei estadual nº 7.014/96. Por sua vez, o RICMS/97 garante o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de matérias-primas e de produtos intermediários, conforme se pode inferir dos arts. 93, I, “b”, e 97, § 1º, I, “a” e “b”.

Faz ver que, da análise desses dispositivos, a condição para que o contribuinte possa utilizar-se do crédito fiscal relativo às mercadorias adquiridas consiste:

- a) na vinculação das mercadorias à atividade industrial;
- b) e em que sejam consumidos no processo fabril; ou
- c) que integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua fabricação.

Observa que o RICMS/12 segue a mesma trilha, autorizando, em seu art. 309, o creditamento fiscal sempre que mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e materiais de embalagem sejam empregados no processo de industrialização, e desde que não sejam utilizados em fins alheios às atividades do estabelecimento, ratificando exatamente o que já dispunham a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei estadual nº 7.014/96.

Aduz que, a partir desses dispositivos, infere-se que a definição geral de insumo, do qual o produto intermediário é espécie, erigida pela legislação, é a de mercadoria que, não sendo alheia à atividade do estabelecimento, é adquirida para emprego no processo de industrialização e é nele consumida.

Destaca que a palavra “consumida” não significa “incorporada”, mas se refere ao fato de que as qualidades imanentes àquele produto foram gastas no processo industrial, de tal forma que o que dele sobrou não terá mais nenhuma função, será mero rebotalho, e mais, o seu potencial gasto foi agregado ao valor do produto produzido, já que a ele é indispensável.

Por essas razões, sustenta que, para que seja lícito o direito à apropriação de créditos fiscais, devem ser conjugados, minimamente, dois requisitos, quais sejam, a utilização das mercadorias adquiridas em processos de industrialização, mediante seu consumo, e a sua vinculação às atividades fabris de cada estabelecimento.

Considera restar por demonstrar que os materiais cujos créditos foram glosados estão diretamente integrados ao processo produtivo, sendo a função por eles exercida indispensável ao regular funcionamento da unidade fabril, caracterizando-se, de acordo com a legislação, como matérias-primas ou produtos intermediários.

Para isso, valendo-se das informações contidas no Parecer Técnico 20.677-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), doc. 4, passa a demonstrar a afetação das mercadorias em questão aos processos industriais desenvolvidos em seu estabelecimento e seu efetivo consumo, considerando que com isso fica superada a discussão acerca da lisura dos créditos apropriados.

Frisa que o aludido Parecer Técnico foi elaborado por técnicos e engenheiros integrantes do referido Instituto a partir de visitas às unidades fabris da empresa, com a verificação dos processos produtivos ali desenvolvidos e da aplicação dos bens sobre eles. Ressalta que o referido Instituto é vinculado à Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Ciência e Tecnologia do Estado de São Paulo e conta com uma equipe de pesquisadores e técnicos altamente qualificados, capazes de elucidar, com objetividade e rigor técnico, quais são as aplicações dos mais variados bens nos processos produtivos desenvolvidos pela impugnante, de modo que o referido Parecer é um documento de idoneidade inequívoca, hábil à comprovação de que os

produtos ali citados estão vinculados à atividade produtiva e que ou se integram ao produto final ou são consumidos no processo industrial.

A par das informações constantes no referido Parecer, passa a discorrer sobre os bens utilizados como insumos, a saber:

- a) Insumos utilizados no sistema de água de resfriamento – Esse sistema tem a função de resfriar correntes intermediárias de processo, de forma a deixá-las em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. Tal processo consiste na transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento), através de ação exercida em equipamentos denominados trocadores de calor. A água utilizada no sistema de troca de energia térmica é a denominada água clarificada, e a sua aplicação é essencial, uma vez que a água que resfria as correntes do processo produtivo fica aquecida, podendo alcançar altas temperaturas, e nessas condições os sais presentes na água comum tornar-se-iam insolúveis, depositando-se nas paredes dos tubos dos trocadores de calor, e esses depósitos, com o tempo, provocariam a corrosão do metal dos tubos, podendo ocasionar o vazamento da água de resfriamento para a corrente de processo, contaminando-a e comprometendo o processo de produção, podendo levar à parada da planta. Além disso, como essa água circula em todo o processo, percorrendo dezenas de trocadores de calor, os microorganismos presentes na água se multiplicam, vindo a obstruir os trocadores, reduzindo a eficiência de troca de calor, comprometendo todo o processo produtivo e podendo provocar a parada da planta. Para evitar a corrosão e obstrução, devem ser adicionados à água de resfriamento produtos específicos a fim de inibir a corrosão, de modo a evitar a proliferação de microorganismos e evitar a incrustação de sais e controlar o pH. Os insumos empregados são hipoclorito de sódio, dispersantes inorgânicos (Nalco e Trasar), ácido sulfúrico 98%, biodispersante Nalsperse, sequestrante de oxigênio, aminas neutralizantes, polímeros dispersantes inorgânicos, biocida não oxidante e inibidores de corrosão (Nalco e Trasar), integralmente absorvidos pela água em que são aplicados, sem os quais as torres de resfriamento perdem a sua função. O resfriamento é indispensável ao processo produtivo, já que as correntes intermediárias de processo não podem ser processadas se estiverem em altas temperaturas. A falta de qualquer dos referidos insumos certamente inviabilizaria a produção ou, no mínimo, geraria um produto completamente imprestável. Não se justifica, portanto, o estorno de crédito efetuado pela autuação fiscal.
- b) Ar de serviço – Esse ar é empregado na etapa de granulação (peletização), armazenagem e embalagem do polietileno obtido na etapa anterior do processo produtivo, notadamente no transporte deste, na forma de pequenas esferas (pellets), para área de armazenamento. O material granulado é transportado para os silos de estocagem mediante transporte pneumático. O transporte do polímero é feito de forma controlada, em ar de serviço, a fim de garantir a sua qualidade e possibilidade de utilização como matéria-prima de terceira geração por indústrias alimentícias, farmacêuticas ou hospitalares. O ar de serviço também é empregado no envase do polietileno granulado em embalagens específicas para o fornecimento. Ele não só entra em contato direto com o produto em fabricação, na medida em que é empregado no transporte do polímero na forma de pellets para a etapa de acondicionamento em embalagens especiais, como exerce óbvia ação direta sobre o produto em fabricação, não havendo quaisquer dúvidas quanto ao direito ao crédito fiscal.
- c) Água potável – Esta é usada na área industrial nos lava-olhos e chuveiros de emergência utilizados em caso de contaminação com produtos químicos, sendo um item essencial à segurança dos técnicos envolvidos nos processos fabris, sendo utilizada por força de norma de segurança. É utilizada ainda nos laboratórios para limpeza dos equipamentos empregados nas análises físico-químicas empreendidas sobre as correntes do processo e sobre os produtos

finais. Sem tal limpeza, não seria possível realizar as análises laboratoriais essenciais aos testes de qualidade realizados ao longo do ciclo de produção, necessários à verificação do atendimentos dos insumos e produtos finais às normas técnicas. Deve ser reconhecido o direito ao crédito, porque a água potável é imprescindível à segurança, bem como à qualidade dos produtos finais.

- d) Gás freon 22 – O gás freon 22 compressor 50/56 kg é empregado na etapa de granulação (peletização), armazenagem e embalagem do polietileno, agindo como fluido refrigerante em duas unidades de refrigeração, exercendo a tarefa de disponibilizar água devidamente refrigerada (temperatura abaixo de 15 °C) para capela da extrusora (sistema de corte) na planta PEBD (polietileno de baixa densidade), imprescindível para a granulação das resinas que possuem elevado índice de fluidez. Sua utilização decorre da real necessidade de controlar a temperatura do processo fabril, sob pena de, no caso de não se alcançar um nível térmico de energia adequado, também não se obter a reação necessária ou esta ocorrer de maneira diversa da almejada. O gás freon é essencial no processo produtivo, uma vez que é aplicado na solidificação da pasta de polímero, a fim de promover a peletização do polietileno. Em se tratando de gás refrigerante empregado no processo produtivo quando se faz necessária a remoção de energia do processo, operando em ciclos de troca térmica, é inevitável o seu consumo integral e é imprescindível a sua reposição, sendo inexorável o reconhecimento do direito ao crédito fiscal, uma vez que esse insumo é de aplicação íntima ao processo fabril e é nele consumido.
- e) Fluido térmico – De forma similar ao gás freon, o fluido térmico tem a função de transferir energia ao produto em processamento, sendo, porém, empregado a fim de promover o aquecimento. Na etapa de destilação (separação do solvente e dos monômeros), o solvente oriundo das etapas anteriores (polimerização e separação dos polímeros) passa por um processo de destilação, juntamente com os monômeros e comonomeros residuais, para segregar estes componentes, a fim de que o solvente possa ser reintroduzido no processo produtivo. A energia necessária para o processo de destilação é obtida por intermédio da troca de calor com o fluido térmico, aquecendo-se a mistura. Ao longo de sua aplicação e devido às circunstâncias a que se submete (temperaturas elevadas), o fluido térmico degrada-se paulatinamente, sendo necessária a sua substituição. É imperioso o reconhecimento do direito ao crédito, em face da aplicação e degradação intrínseca desse produto no processo produtivo.
- f) Sílica (gel branca e sintética) – A sílica gel é um produto sintético obtido pela reação de silicato de sódio e ácido sulfúrico, os quais, quando misturados, formam um hidrosol, que lentamente se contrai para formar uma estrutura sólida de sílica gel, chamada hidrogel. O gel sólido é quebrado e lavado para remover o subproduto da reação, o sulfato de sódio, e criar sua estrutura porosa. Para se produzir o polietileno linear, através do processo de polimerização em solução, de acordo com as especificações técnicas exigidas pelo mercado consumidor, é indispensável promover-se a etapa de purificação das matérias-primas adquiridas de outros estabelecimentos, ou seja, remover espécies químicas indesejadas que podem reagir com os catalisadores promovendo a desativação dos mesmos. A sílica (gel branca e sintética) é utilizada no início da cadeia produtiva do polietileno linear (produto final), sendo que a sua aplicação ocorre, precisamente, no processo de purificação do eteno, buteno, octeno e cicloexano, os quais são utilizados como matérias-primas na produção do produto acima mencionado. A jurisprudência do CONSEF vem reconhecendo o direito ao crédito fiscal decorrente das aquisições do produto em análise, conforme Acórdão JF 0195-05/14, da 5ª Junta, de acordo com o excerto que transcreve. Assim, a sílica caracteriza-se como produto intermediário que, apesar de não integrar o produto final, é indispensável ao processo produtivo, na medida em que retira, no início da cadeia produtiva e em contato direto com as

matérias-primas, as impurezas presentes nestas, sendo completamente consumida a cada novo ciclo do processo produtivo.

- g) **Sílica AB3** – O polietileno, para que seja exequível o preenchimento das especificações necessárias para a sua utilização pelo consumidor final nos múltiplos processos de transformação de termoplásticos, deve ser granulado, na forma de pellets (pequenas esferas). Para isso, a sílica AB3 é utilizada durante a etapa de extrusão, como aditivo antibloqueio, na forma de máster (23% de sílica em resina base) em grades, com aplicação em filme (produto da terceira geração da cadeia plástica), sendo, portanto, essencial para a produção do polietileno (produto final da segunda geração). A sílica AB3 é recebida em tambores ou sacos e mantida em silos de descarga, posteriormente escoando, por gravidade, para ser dosada conforme a vazão do alimentador da extrusora. Esse aditivo é então agregado à pasta de polímeros de etileno, atribuindo-lhe propriedade e incorporando o produto final (polietileno). Chama a atenção do próprio fiscal autuante para os autos do PAF 281076.0025/13-3, quanto à natureza de produto intermediário da sílica AB3, e por conseguinte envolvendo o direito ao crédito fiscal, conforme se infere do excerto da diligência fiscal exarada naquele PAF. Sendo assim, não subsiste incerteza no direito ao crédito desse insumo, haja vista ser empregado diretamente na fabricação do polietileno, incorporando-se a este, a fim de atender às demandas do consumidor final.
- h) **Óleo de selagem Agitadores LP-18, óleo lubrificante LP-15 e óleo Sonneborn** – Os lubrificantes em geral são produtos químicos imprescindíveis para a manutenção da planta industrial de qualquer estabelecimento, pois são responsáveis por eliminar os efeitos da oxidação e corrosão dos equipamentos, aumentando a sua vida útil, reduzindo o desgaste das engrenagens e peças, evitando o superaquecimento das máquinas, sendo tais ações benéficas e imprescindíveis ao processo produtivo. Sem a utilização de lubrificantes, não seria possível manter o maquinário de qualquer planta industrial em funcionamento, tendo em vista os inúmeros problemas que poderiam ocorrer, tais como a queima e inutilização de máquinas e peças. O óleo de lubrificação compressor LP-15 e o óleo Sonneborn são aplicados diretamente nos equipamentos da planta industrial envolvidos com a produção, sendo consumidos integralmente durante o processo produtivo, proporcionalmente à quantidade de produto gerada. Não há como negar a condição de produtos intermediários aos lubrificantes, os quais, apesar de não se integrarem ao produto final, são integralmente consumidos durante o processo produtivo, sendo imprescindíveis no mesmo. O CONSEF tem reconhecido o direito dos contribuintes aos créditos de ICMS relativos à aquisição de lubrificantes consumidos no maquinário do processo produtivo, em vista de sua inquestionável condição de produtos intermediários, conforme excerto que transcreve do Acórdão CJF 0705/99. No julgamento do Auto de Infração nº 279464.0002/99-8, a 2ª Junta adotou o mesmo entendimento, conforme trecho que transcreve. No mesmo sentido, a Câmara Superior do CONSEF deu provimento a Recurso de Revista através do Acórdão CD 2015-21/01. No que tange ao óleo de selagem Agitadores LP-18, tem funcionalidade idêntica, pois é empregado na etapa de reação (polimerização) para agitar e selar o reator do tipo autoclave, evitando a entrada de ar atmosférico ao processo produtivo, o que poderia acarretar a reação com os produtos em processamento, interferindo na qualidade e especificações dos produtos gerados. Em recente decisão proferida pela 5ª Junta, através do Acórdão JJF 0195-05/14, foi reconhecido o direito ao crédito fiscal da aquisição do produto em apreço, conforme trechos que transcreve. É evidente a imprescindibilidade desses produtos em relação à cadeia produtiva, bem como o direito ao creditamento.
- i) **Gás acetileno** – Na etapa de reação (polimerização), para a produção do polietileno de baixa densidade (PEBD), o material anteriormente pressurizado no decorrer da etapa de compressão é

alimentado em reatores de alta pressão. Na mesma etapa, é promovida a quebra das moléculas de peróxidos, gerando radicais livres que irão promover a quebra das ligações π dos monômeros e comonômeros, iniciando uma reação em cadeia, a qual irá formar cadeias longas a partir dos monômeros e comonômeros, denominados polímeros. A fim de fazer o controle da reação e, conseqüentemente, da qualidade dos produtos, são utilizados dados fornecidos por cromatógrafos (instrumentos analíticos), os quais atuam em operação contínua. Para a operação dos cromatógrafos, são empregados gases especiais, a exemplo do gás acetileno, como fluido de arraste e de detecção. Nota-se aí a importância da aplicação do gás acetileno no processo produtivo, sendo neste consumido, tendo em vista que é empregado a fim de controlar as reações na geração do produto final, garantindo a segurança do processo e a qualidade do produto, por meio de um método analítico de controle, e assim sendo resta demonstrada a vital utilização do gás acetileno na atividade fabril da empresa, pela sua inegável natureza de produto intermediário, devendo ser reconhecido o direito ao creditamento.

Quanto à diferença de alíquotas objeto do item 2º, relativamente a alguns desses produtos, tal item é uma consequência direta e imediata da questão discutida no item 1º, porém os produtos em referência, listados como materiais de uso e consumo, não foram destinados ao consumo do estabelecimento, mas sim, foram empregados de forma imprescindível em seu processo produtivo, devendo ser classificados como produtos intermediários, conforme já demonstrado.

A fim de comprovar tudo o que foi defendido, requer a realização de diligência fiscal, nos termos dos arts. 123, § 3º, e 145 do RPAF.

Pede que o Auto de Infração seja declarado parcialmente improcedente, de modo que restem afastadas as exigências consubstanciadas nos itens 1º, 2º, 3º e 5º. Requer a juntada de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para a constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados, caso o órgão julgador entenda necessária.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 148/152) assinalando que o contribuinte alegou, em relação aos itens 1º e 2º, que os produtos listados são utilizados no processo produtivo das plantas da Unidade de Polietileno – PE3 –, sendo, portanto, incontestado o direito ao crédito, tendo anexado à defesa parte de um Laudo elaborado pelo IPT – Instituto de Pesquisas Tecnológicas, no Parecer Técnico 20.677-301, às fls. 99 a 143, e fez algumas alegações específicas nas fls. 60 a 76, das quais o informante destaca as seguintes: insumos utilizados no sistema de água de resfriamento, ar de serviço, água potável, gás freon, fluido térmico, sílica (gel branca e sintética), óleo lubrificação compressores LP-15, óleo Sonneborn, óleo de selagem Agitadores LP-18 e gás acetileno.

Observa que o contribuinte reconheceu a procedência integral dos itens 3º, 4º e 5º, e pagou, utilizando a redução da multa no percentual de 90%.

Quanto aos itens 1º e 2º, diz que reconhece que a AB3-sílica, o ar de serviço e o gás acetileno se encaixam no conceito de produtos intermediários e que o impacto da sua retirada será apresentado com a revisão dos anexos A-1, A-2, A-3 e A-4.

Diz que os anexos A-1 e A-2 (item 1º do Auto) serão modificados pela retirada daqueles produtos, sendo deduzidos R\$ 73.881,77, restando um valor histórico de R\$ 710.012,02 para o item 1º.

Afirma que o anexo A-3 (item 2º) também será modificado, pela retirada desses produtos, sendo deduzidos R\$ 58.347,13, restando o valor histórico de R\$ 361.337,91 para o item 2º.

Ainda em relação aos itens 1º e 2º, informa que o autuado não se pronunciou quanto ao gás oxigênio 10.0 M3, sendo que esse gás, em cilindros, normalmente é usado no posto médico de atendimento de emergências, não tendo nenhuma participação no processo produtivo, e portanto não há dúvidas de que se trata de material de uso e consumo.

Quanto aos outros bens, diz que mantém a posição de que se trata de materiais de uso e consumo, porque:

- a) No tocante à classificação dos produtos sílica gel branca 1 a 3 mm, óleo lubrificação compressores LP-15, óleo Sonneborn, óleo selagem Agitadores LP-18, fluido térmico DTA, freon 22 compressor 50/56 kg, inibidores de corrosão/controle de água de resfriamento e água potável, citados na defesa, a controvérsia reside na recorrente dúvida quanto à caracterização de determinados itens envolvidos no processo de produção, se seriam produtos intermediários ou materiais de uso e consumo. O Parecer PROFI 1/81 tem sido utilizado como principal parâmetro de referência, nele constando que os produtos intermediários seriam aqueles que, não se incorporando ao produto final, eventualmente apenas seus resquícios e de modo indesejado, participam do processo produtivo de maneira intrínseca e essencial, nele se consumindo a cada participação. A própria denominação de “intermediário” – que nada tem a ver com o conceito contábil que descreve os produtos gerados no decorrer de um determinado ciclo produtivo, diferenciando-os dos bens finais – busca situá-los entre as matérias-primas e os materiais de uso e consumo. Considera que é dessa contraposição que devem ser retirados os elementos que o caracterizem. Assim, os produtos intermediários, tal qual a matéria-prima, são essenciais ao processo produtivo, dele participam intrinsecamente e são consumidos a cada participação. Diferenciam-se daquela pelo fato de não comporem o produto final, apenas seus resquícios e de modo indesejado. Não se confundem com os materiais de uso e consumo pela não participação intrínseca destes no processo produtivo. Em síntese, produto intermediário tem “vida” de matéria-prima – participação intrínseca ao processo, nele se consumindo. Os materiais de uso e consumo, ainda que venham a se consumir a cada participação, serão assim classificados se não tiveram função intrínseca ao processo, como por exemplo o sabão usado na lavagem interna ou externa do maquinário, ou, ao contrário, se tiverem participação intrínseca, mas não forem consumidos a cada ciclo produtivo, como por exemplo elementos filtrantes utilizados na filtragem dos insumos ou produtos.
- b) Os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração são conhecidos pelos nomes comerciais dos seus fabricantes: Nalco, Kurizet, Dearborn, Aquatec, etc. Estão divididos em três subcategorias:
- inibidores de corrosão, que depositam uma fina camada de sais de zinco e polifosfatos sobre os metais dos trocadores de calor, para evitar uma corrosão acelerada das tubulações e equipamentos do sistema;
 - dispersantes ou anti-incrustantes, que controlam a taxa de deposição de sais no sistema, evitando que haja uma deposição excessiva;
 - biocidas, que evitam um crescimento desordenado de microorganismos no sistema, evitando assim os depósitos orgânicos e a conseqüente corrosão bacteriana sob estes depósitos.

Os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração não participam do processo produtivo de forma direta, servem apenas para conservar os equipamentos expostos à água de refrigeração. Têm uma função similar à das tintas, que também servem para proteger os equipamentos das intempéries, sendo inclusive dispensáveis nos sistemas de refrigeração abertos, em que a água é captada de rios, lagos ou mares e devolvida para os mesmos sem nenhum tratamento, e portanto as funções desses produtos são de conservação e preservação dos equipamentos, não são afetados ao processo produtivo, e nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final. Em conclusão, estes produtos são materiais de uso e consumo. Os produtos hipoclorito de sódio, inibidor de corrosão Trasar, inibidor de corrosão Nalco, inibidor de corrosão PSO Agente Passiv Sur-Guard, dispersante Inorg Trasar,

dispersante Inorg Nalco, biodispersante Org Nalsperse, algicida Nalco, biocida, sequestrante Oxig, polímero Dispers Inorg Nexguard, biodispersante Nalsperse, aminas Netraliz, cal hidratada e ácido sulfúrico são produtos utilizados no sistema de água de refrigeração, e portanto devem ser enquadrados como materiais de uso e consumo.

- c) Peças de reposição são componentes de equipamentos que se desgastam ao longo do processo produtivo e têm de ser repostos de tempos em tempos para garantir o perfeito funcionamento dos equipamentos, como por exemplo rolamentos, gaxetas, selos mecânicos, elementos filtrantes, telas, facas, feltros, fusíveis, juntas, roldanas, lâminas, parafusos, peneiras, mangueiras, pinos, disjuntores, etc., não podendo ser caracterizados como ativo fixo *[sic]*, pois normalmente têm uma vida útil inferior a um ano. Nesta categoria está enquadrada a sílica gel branca 1 a 3 mm, sendo que as sílicas se comportam como elementos filtrantes, removendo impurezas das matérias-primas e sendo descartadas após certo ciclo de operação, logo, são enquadradas como peças de reposição, sendo por conseguinte materiais de uso e consumo.
- d) Produtos utilizados no processo com função de lubrificação ou refrigeração dos equipamentos são produtos que têm como função lubrificar ou refrigerar os equipamentos onde são aplicados, como por exemplo óleos lubrificantes e fluidos refrigerantes, tais como gás freon e dowtherm, não sendo afetados ao processo produtivo e nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final, pelo que se conclui que estes produtos são materiais de uso e consumo: óleo lubrificação Compressores LP-15, óleo Sonneborn, óleo de selagem Agitadores LP-18, fluido térmico DTA, freon 22 compressor 50/56 kg, que são classificados nessa categoria de produtos, portanto, são materiais de uso e consumo. O freon 22 não pode ser considerado material de embalagem, nem tampouco produto intermediário, pois não se desgasta constantemente durante o processo produtivo, pois se encontra em um sistema fechado, sem contato com os agentes utilizados diretamente na linha de produção, sua reposição é devida a pequenos vazamentos do sistema onde ele é injetado, porque não existe sistema fechado idealmente, e, sendo assim, a reposição é feita à medida da necessidade, não se incorporando ao produto final, e sua essencialidade é a mesma de um fluido lubrificante de uma máquina pertencente ao ativo fixo. Da mesma forma que o óleo é repostado na máquina devido ao seu desgaste, o freon 22 é injetado no sistema de refrigeração para repor a parcela que vazou, de forma a manter a quantidade em condições ideais do sistema. A parte do processo que é utilizada do freon 22 é idêntica ao que ocorre com uma geladeira doméstica, porém, se fosse utilizado um sistema de refrigeração no sistema produtivo como uma geladeira, o que daria direito ao crédito seria a aquisição da geladeira, e não a reposição do gás, caso precisasse repor a quantidade que vazou, de modo que está claro que o freon 22 é material de uso e consumo, e não produto intermediário, como caracterizou o autuado equivocadamente.
- e) Fluido térmico DTA é um fluido térmico utilizado no sistema de aquecimento, composto também por fornalha e trocadores de calor, pelo que se conclui que o fluido térmico DTA possui uma função similar à do gás freon, sendo que o gás freon refrigera (retira calor do sistema), e o fluido térmico DTA aquece (cede calor ao sistema), sendo um fluido de aquecimento, que em contra-corrente com outros produtos, sem nenhum contato direto e nem fazendo parte do produto final, cede calor aos mesmos, aquecendo-os. Não é repostado em todo início de processo produtivo, tendo em vista não se inutilizar nem ficar imprestável, pois se encontra em sistemas fechados e não mantém contato com os outros produtos, sendo apenas necessária a reposição ínfima devido a vazamentos por não ser o sistema idealmente fechado, sendo também feita alguma reposição devido a perdas na manutenção do sistema de aquecimento. Por essas razões, sílica gel branca 1 a 3 mm, óleo lubrificação Compressores LP-15, óleo Sonneborn, óleo de selagem Agitadores LP-18, fluido térmico DTA, freon 22

compressor 50/56 kg, hipoclorito de sódio, inibidor de corrosão Trasar, inibidor de corrosão Nalco, inibidor de corrosão PSO Agente Passiv Sur-Guard, dispersante Inorg Trasar, dispersante Inorg Nalco, biodispersante Org Nalsperse, algicida Nalco, biocida, sequestrante Oxiq, polímero Dispers Inorg Nexguard, biodispersante Nalsperse e ácido sulfúrico não são afetados ao processo produtivo e nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final, de modo que são materiais de uso e consumo.

- f) Água potável: embora o autuado diga que seu principal uso seja para limpeza dos equipamentos de laboratório e nos lava-olhos e chuveiros de emergência, os principais usos de água potável são consumo humano, preparo de alimentos, descarga de banheiros, banho, limpeza de pisos, molhar plantas, etc. E mesmo os usos citados pelo autuado não se enquadram como uma participação no processo produtivo, pois se enquadram ou como materiais/produtos de limpeza ou como materiais/produtos de segurança.
- g) Materiais ou produtos de limpeza são aqueles utilizados na limpeza das instalações ou equipamentos, e essa categoria é citada nominalmente no Parecer PROFI 1/81, não deixando dúvidas quanto à utilização desses materiais, não podendo ser considerados produtos intermediários.
- h) Materiais ou produtos de segurança são aqueles destinados a garantir a integridade patrimonial dos equipamentos e instalações industriais, bem como a integridade física das pessoas envolvidas nas áreas de risco das indústrias.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

Dada vista da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 170/185) destacando um erro material na informação fiscal, na qual o autuante fez constar a referência ao número de outro Auto de Infração, e não deste. Faz uma resenha dos fatos processuais. Reclama que em relação aos itens 1º e 2º o fiscal na informação só acatou as razões da defesa relativas a três mercadorias – AB3-sílica, ar de serviço e gás acetileno. Reitera os argumentos acerca do emprego de produtos intermediários no processo produtivo, dando destaque aos pontos já assinalados na defesa quanto aos insumos utilizados no sistema de água de resfriamento, sílica gel, óleo de selagem Agitadores LP-18, óleo lubrificante LP-15, óleo Sonneborn, gás freon 22, fluido térmico e água potável, tanto no que concerne ao direito ao crédito (item 1º) quanto no que concerne à diferença de alíquotas (item 2º). Chama a atenção para a decisão da 5ª Junta no Acórdão JJF 0195-05/14. Reporta-se ao voto proferido no Acórdão CJF 0705/99 e ao julgamento da 2ª Junta no Auto de Infração nº 279464.0002/99-8 e à decisão da Câmara Superior em recurso de revista através do Acórdão CD 2015-21/01. Reitera a impugnação apresentada, pedindo que o Auto de Infração seja julgado parcialmente improcedente, afastando-se os lançamentos dos itens 1º e 2º.

Ao ter vista dos autos, o fiscal autuante pronunciou-se (fls. 195-196) dizendo que não houve nenhuma alegação nova quanto aos itens 1º e 2º e que “as demais infrações foram pagas”. Frisa que os valores dos itens 3º, 4º e 5º foram pagos em 29.5.15. Diz que as alegações do autuado quanto aos itens 1º e 2º já foram respondidas na informação anterior. Opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

Foi juntada petição comunicando a mudança de endereço do escritório de advocacia que representa o autuado (fl. 200).

VOTO

Os itens 1º e 2º deste Auto de Infração têm estreita correlação entre si: o 1º diz respeito a crédito fiscal de bens que o fisco considera material de uso e consumo, e o item 2º cuida da exigência do pagamento da diferença de alíquotas daqueles mesmos bens.

A análise do que seja ou não seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos. É preciso saber, em relação a cada bem, de que forma é empregado pelo estabelecimento. Somente a partir do conhecimento da função de cada bem “no processo produtivo” ou “fora dele” é que se pode saber se o fato imputado se subsume ou não à norma legal.

Pelos elementos constantes nos autos, estou convicto de que boa parte dos bens objeto da autuação fiscal diz respeito a típicos produtos intermediários, ou seja, insumos industriais, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição (item 1º do Auto de Infração). Quanto à diferença de alíquotas (item 2º), esta apenas é devida com relação aos bens do ativo imobilizado e aos materiais de consumo, sendo, contudo, inexigível em se tratando de insumos.

Farei uma abordagem em tese da questão e ao final passarei à análise dos bens objeto da presente autuação.

O conceito de bens do ativo imobilizado é o mais claro, à luz dos critérios fixados pela Lei das Sociedades por Ações. Maiores indagações exigem do intérprete ou aplicador da norma quando se trata de traçar a distinção entre insumo e material de consumo. O critério mais seguro é verificar, caso a caso, o que é utilizado, empregado ou consumido direta e imediatamente no processo produtivo (insumos), em contraposição ao que seja utilizado, empregado ou consumido noutros setores que não direta e imediatamente naquele processo.

Se, por um lado, é fora de dúvida que os bens do ativo imobilizado dão direito ao crédito do imposto, também é evidente que materiais empregados direta e imediatamente na atividade produtiva não podem ser considerados materiais de consumo, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário, e dão igualmente direito ao crédito. Materiais que participem direta e imediatamente do processo produtivo integram o custo direto de fabricação. O direito ao crédito é assegurado, com todas as letras, pela legislação.

É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc. Como a legislação do antigo ICM não era precisa na fixação dos critérios de identificação desses fatores, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.

Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal, indelegável –, chamou para si essa atribuição, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto.

Idêntico critério foi adotado pela lei atual do ICMS, a Lei nº 7.014/96, e pelo seu Regulamento. Com efeito, o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto. Quando o Regulamento chamou para si a responsabilidade de definir quais os insumos que dão direito ao crédito, derogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.

O aludido parecer normativo *considerava* “produto intermediário” aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada “fornada”, digamos assim. A expressão “direta e imediatamente” era inspirada na concepção então reinante do chamado “crédito físico”.

Porém, ao ser editado o RICMS/97, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu, acertadamente, especificar, em detalhes, *o que e em que casos* dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97. No presente caso, parte dos valores lançados dizem respeito a fatos ocorridos na vigência do RICMS/12, mas isso não muda nada, pois a lei é a mesma – Lei nº 7.014/96.

O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.

Nessa discussão, há quem chegue a dizer que determinado material, embora seja um produto intermediário, não dá direito ao crédito porque “não integra o produto final”. Ora, os produtos intermediários (em sentido estrito) não “integram o produto final”, o que integra o produto final são as matérias-primas. Qualquer produto intermediário que integre o produto final deixa de ser conceituado como produto intermediário (em sentido estrito) e passa a ser matéria-prima.

Observe-se que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei. Repito: tais restrições não constam na lei nº 7.014/96. Nem tampouco no RICMS/97. Trata-se de coisa do passado, do tempo do extinto ICM. Neste voto, estou empregando a expressão “direta e imediatamente” para não me afastar abruptamente de certa jurisprudência que vigorou por muito tempo e insiste em sobreviver.

O princípio da não cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações ou prestações o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. O direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição.

A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os requisitos previstos na lei. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo produtivo. A conceituação técnica dessas figuras é importante, porém mais importante é a conceituação estabelecida pela legislação.

A legislação baiana é perfeita na regulação do princípio da não cumulatividade. Fiéis à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito. Lendo o § 1º do art. 93 do Regulamento, fica mais que evidente que não tem mais aplicação, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização de forma direta e imediata, exigindo a sua renovação ao cabo de cada

participação. Todavia, aquele parecer, face à nova orientação estabelecida pela Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, encontra-se *derrogado*.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza nestes termos o regime do *crédito fiscal*, traduzindo a positividade dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

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

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

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

Analisando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados *pressupostos*, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:

a) devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) devam ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou

c) devam *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

Conforme já assinalei, parte dos valores lançados neste Auto dizem respeito a fatos ocorridos na vigência do RICMS/12, mas isso não muda nada, pois, repito, a lei é a mesma – Lei nº 7.014/96.

Os critérios acima servem para a definição do que são *insumos*. A partir daí, chega-se à determinação dos *materiais de uso ou consumo* por exclusão. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo, materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Estes são os exemplos mais óbvios. Porém, consideram-se também de uso ou consumo materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc.

Os insumos contabilizam-se como *custos* de produção.

Os bens de uso e consumo contabilizam-se como *despesas*.

Essa forma de contabilização – os insumos como custos, os bens de uso e consumo como despesas – tem implicações no que concerne ao crédito do imposto, segundo o mecanismo da compensação visando à não cumulatividade do tributo. 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. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

É fundamental, portanto, que a interpretação da lei leve em conta a forma como os materiais adquiridos são contabilizados, haja vista que, como os insumos integram o custo de produção, na condição de custos industriais, eles afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, terminando por repercutirem na questão da cumulatividade ou não cumulatividade da tributação.

Conforme já foi assinalado, a contabilização dos materiais de consumo e dos insumos é feita de modo diverso. Os materiais de consumo são contabilizados como despesas. Já os insumos são contabilizados como custos de produção. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não cumulatividade. Como os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado, pois representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade produtiva, integrando o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua produção. 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.

Embora até aqui a ênfase dada à distinção entre insumos e materiais de consumo tenha sido voltada para a questão do crédito fiscal (item 1º deste Auto), o mesmo raciocínio aplica-se na definição do que deva ou não sujeitar-se ao pagamento da diferença de alíquotas (item 2º): não há exigência de diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de insumos, mas apenas nas aquisições de bens do ativo imobilizado, bens de uso e materiais de consumo.

No caso em exame, o contribuinte, na defesa, descreveu, segundo a sua versão, de que modo os bens são empregados no seu processo produtivo. A defesa baseou-se num Laudo elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) no Parecer Técnico 20.677-301.

O fiscal autuante, na informação, sem dizer por que, declarou que excluiria da autuação três tipos de mercadorias: AB3-sílica, ar de serviço e gás acetileno. E de fato essas mercadorias foram excluídas nos novos demonstrativos. No entanto, tendo em vista o mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF, a autoridade fiscal deveria ter explicado a razão de ter feito a exclusão desses três tipos de mercadorias. Não obstante isso, não há prejuízo para a instrução processual porque, pelos elementos aduzidos na defesa, fica evidente que tais mercadorias constituem realmente insumos industriais.

Porém noto que o fiscal autuante manteve a autuação relativamente a mercadorias que sem dúvida se consomem direta e imediatamente no processo produtivo, conforme decisões deste Conselho em julgados anteriores envolvendo esta mesma empresa. A 2ª Câmara, no julgamento de Auto de Infração lavrado contra esta mesma empresa, mediante o Acórdão CJF 0282-12/15, decidiu que sílica gel sintética, sílica gel branca, composto sílica, óleo de selagem Agitadores, solvente isoparafínico inodoro, cola para borracha, solução Limp Willet e solução diluente Willet são materiais consumidos em função e como resultado de sua participação direta no processo de

fabricação do produto final dessa empresa e, em consequência, são produtos intermediários. Na mesma decisão, a Câmara concluiu que óleo de lubrificação Compressores LP-15, óleo Sonneborn, Bat Ácida e VTL 12100A são materiais de consumo, e não produtos intermediários. Além disso, está demonstrado nos autos que os materiais empregados no controle da temperatura do sistema, quer para baixar, quer para aumentar a temperatura, têm tudo a ver com o processo produtivo, em face dos critérios fixados pelo § 1º do art. 93 do RICMS/97, tais como o hipoclorito de sódio, os dispersantes inorgânicos, o ácido sulfúrico, os biodispersantes, os sequestrantes de oxigênio, as aminas neutralizantes, os polímeros, etc., o mesmo ocorrendo com o ar de serviço e o gás freon, empregados na etapa de granulação (peletização), armazenagem e embalagem do polietileno, bem como o fluido térmico, empregado na etapa de destilação (separação do solvente e dos monômeros).

Há, portanto, que serem excluídos da autuação esses insumos, além daqueles que já foram excluídos pelo autuante na informação fiscal. Mantenho os lançamentos no tocante aos óleos lubrificantes e ao óleo Sonneborn, seguindo o entendimento do Acórdão CJF 0282-12/15. Também mantenho os lançamentos no tocante à água potável, usada preponderantemente para consumo humano, preparo de alimentos, descarga de banheiros, banho, limpeza de pisos, molhar plantas, etc., bem como ao gás oxigênio, utilizado no posto médico de atendimento de emergências.

Para chegar aos valores remanescentes, é preciso, antes, entender os demonstrativos fiscais, dada a forma absurdamente caótica como os demonstrativos foram elaborados.

O anexo A-1 (fl. 10) indica os valores do item 1º (crédito indevido), os quais foram totalizados por mês, de forma sintética, não demonstrados analiticamente de forma compreensível, sem indicação das Notas Fiscais correspondentes e sem indicação das mercadorias a que se referem.

O anexo A-2 (fl. 11), também relativo ao item 1º, relaciona aleatoriamente as mercadorias, também sem indicar os números das Notas Fiscais, sem apontar os emitentes, e, pior, sem informar sequer a que mês ou ano se referem os valores listados.

O anexo A-3 (fl. 13), relativo ao item 2º (diferença de alíquotas), apresenta os mesmos vícios do anexo A-1: os valores foram totalizados por mês, de forma sintética, não sendo demonstrados analiticamente de forma compreensível, sem indicação das Notas Fiscais correspondentes e sem indicação das mercadorias a que se referem.

O anexo A-4 (fls. 14/24) é um demonstrativo caótico, de uma complexidade incompatível com os avanços da tecnologia da informática. O computador veio para facilitar, e não para dificultar as coisas. Esse anexo, que serviria como demonstrativo analítico dos dados globais dos anexos A-1 e A-3, complica a compreensão porque no anexo A-4 são misturados os dados do item 1º do Auto com os dados do item 2º, causando embaraços desnecessários.

A compreensão desse anexo A-4 é dificultada em face da forma estranha como o demonstrativo foi concebido. Note-se:

- a) o demonstrativo começa com o mês de janeiro, passa para o mês de outubro, vindo depois os meses de novembro e dezembro, seguindo-se os meses de fevereiro a setembro;
- b) isso é pouco – a confusão vem agora:
 - no mês de janeiro, a primeira linha refere-se a uma Nota Fiscal do dia 30 de janeiro de 2012;
 - as três linhas seguintes dão um salto para o passado, referem-se a Notas Fiscais de 4 de janeiro do ano anterior, 2011;
 - a quinta linha salta para o ano 2012, refere-se a uma Nota Fiscal de 4 de janeiro de 2012;

- a linha seguinte recua de novo para o ano anterior, é uma Nota Fiscal de 20 de janeiro de 2011;
- segue-se uma Nota Fiscal de 2012, outra Nota de 2011, várias Notas de 2012.

E assim prosseguem os demais meses. Uma verdadeira balbúrdia.

Ao prestar a informação fiscal, os novos demonstrativos apresentados pelo autuante (fls. 153/166) seguem o mesmo padrão.

Numa empresa como a Braskem, que sem dúvida dispõe de um formidável sistema de controles computadorizados, é possível que essa balbúrdia não cause grandes embaraços.

O que preocupa é o emprego desse tipo de “critério” na fiscalização de pequenas e médias empresas. Cerceamento de defesa não é apenas impedir que o contribuinte se defenda – implica cerceamento todo expediente que implique dificultação ou embaraço ao exercício da defesa.

A confusão, proposital ou não, perpetrada pelo autuante nos papéis de trabalho não apenas dificulta a defesa, como também deixa o órgão julgador sem meios de avaliar os elementos literalmente embaralhados nas planilhas fiscais.

Porém neste caso não houve cerceamento de defesa, haja vista a forma segura como a defesa se manifestou, inclusive na sustentação oral. Levantei esta questão porque, para julgar, tendo de fazer as exclusões dos insumos considerados produtos intermediários, tive de dedicar tempo considerável para descobrir como foram apurados os valores lançados. Os demonstrativos de débito dos itens 1º e 2º deverão ser ajustados com base nos seguintes elementos, tomando por fonte os papéis de trabalho às fls. 157/166, agora ordenados de forma mais razoável:

| Mês | Data | NF | Mercadoria | Crédito indevido (item 1º) | Dif. de alíquotas (item 2º) | Folha dos autos |
|--------|----------|-------|-------------------|----------------------------|-----------------------------|-----------------|
| Fev/11 | 03.02.11 | 39132 | Óleo lubrificação | 2.916,10 | 4.165,86 | Fl. 160 |
| Soma | | | | 2.916,10 | 4.165,86 | |
| Mar/11 | 01.03.11 | 868 | Óleo Sonneborn | 27.312,69 | - | Fl. 161 |
| | 29.03.11 | 44003 | Óleo lubrificação | 5.215,97 | 7.451,39 | Fl. 160 |
| Soma | | | | 32.528,66 | 7.451,39 | |
| Abr/11 | 26.04.11 | 44729 | Óleo lubrificação | 7.975,21 | 11.393,16 | Fl. 161 |
| Soma | | | | 7.975,21 | 11.393,16 | |
| Mai/11 | 10.05.11 | 966 | Óleo Sonneborn | 20.164,94 | - | Fl. 162 |
| | 19.05.11 | 48958 | Óleo lubrificação | 8.438,92 | 12.055,59 | Fl. 162 |
| Soma | | | | 28.603,86 | 12.055,59 | |
| Jun/11 | 30.06.11 | 52377 | Óleo lubrificação | 8.598,22 | 12.283,17 | Fl. 163 |
| Soma | | | | 8.598,22 | 12.283,17 | |
| Ago/11 | 30.08.11 | 57984 | Óleo lubrificação | 9.762,51 | 13.946,44 | Fl. 165 |
| Soma | | | | 9.762,51 | 13.946,44 | |
| Out/11 | 14.10.11 | 61125 | Óleo lubrificação | 8.674,67 | 12.392,38 | Fl. 157 |
| Soma | | | | 8.674,67 | 12.392,38 | |
| Nov/11 | 11.11.11 | 2262 | Óleo Sonneborn | 27.637,38 | - | Fl. 158 |
| | 30.11.11 | 70099 | Água potável | 972,08 | - | Fl. 158 |
| Soma | | | | 28.609,46 | - | |
| Dez/11 | 05.12.11 | 65304 | Óleo lubrificação | 9.933,75 | 14.191,06 | Fl. 159 |
| | 30.12.11 | 72002 | Água potável | 1.186,22 | - | Fl. 159 |
| Soma | | | | 11.119,97 | 14.191,06 | |
| Fev/12 | 01.02.12 | 70036 | Óleo lubrificação | 825,52 | 1.179,31 | Fl. 160 |
| | 28.02.12 | 72616 | Óleo lubrificação | 10.133,76 | 14.476,79 | Fl. 160 |
| | 29.02.12 | 75341 | Água potável | 1.310,41 | - | Fl. 160 |
| Soma | | | | 12.269,69 | 15.656,10 | |
| Mar/12 | 21.03.12 | 1294 | Óleo Sonneborn | 28.352,26 | - | Fl. 161 |
| | 28.03.12 | 77300 | Água potável | 1.087,61 | - | Fl. 160 |

| | | | | | | |
|--------|----------|--------|-------------------|-------------------|-------------------|---------|
| | | | Soma | 29.439,87 | - | |
| Abr/12 | 13.04.12 | 148061 | Óleo lubrificação | 3.157,70 | 4.511,00 | Fl. 161 |
| | 24.04.12 | 1341 | Óleo Sonneborn | 29.486,97 | - | Fl. 161 |
| | 28.04.12 | 79407 | Água potável | 1.236,33 | - | Fl. 161 |
| | | | Soma | 33.881,00 | 4.511,00 | |
| Mai/12 | 21.05.12 | 77347 | Óleo lubrificação | 8.676,00 | 12.394,29 | Fl. 162 |
| | 30.05.12 | 81486 | Água potável | 1.696,34 | - | Fl. 161 |
| | | | Soma | 10.372,34 | 12.394,29 | |
| Jun/12 | 05.06.12 | 80375 | Óleo lubrificação | 1.672,35 | 2.389,07 | Fl. 163 |
| | 12.06.12 | 32053 | Gás oxigênio | 11,72 | - | Fl. 162 |
| | 12.06.12 | 32121 | Gás oxigênio | 11,72 | - | Fl. 162 |
| | 12.06.12 | 32172 | Gás oxigênio | 11,72 | - | Fl. 162 |
| | 27.06.12 | 1411 | Óleo Sonneborn | 32.099,51 | - | Fl. 163 |
| | 28.06.12 | 83174 | Água potável | 1.524,12 | - | Fl. 162 |
| | | | Soma | 35.331,14 | 2.389,07 | |
| Jul/12 | 11.07.12 | 32243 | Gás oxigênio | 11,72 | - | Fl. 163 |
| | 12.07.12 | 83081 | Óleo lubrificação | 8.746,51 | 12.495,02 | Fl. 163 |
| | 20.07.12 | 1442 | Óleo Sonneborn | 31.770,21 | - | Fl. 163 |
| | 30.07.12 | 85025 | Água potável | 1.433,28 | - | Fl. 163 |
| | | | Soma | 41.961,72 | 12.495,02 | |
| | | | | | | |
| Ago/12 | 13.08.12 | 86078 | Óleo lubrificação | 1.705,42 | 2.436,32 | Fl. 164 |
| | 20.08.12 | 32747 | Gás oxigênio | 12,32 | - | Fl. 164 |
| | 30.08.12 | 87601 | Óleo lubrificação | 8.635,53 | 12.336,48 | Fl. 165 |
| | | | Soma | 10.353,27 | 14.772,80 | |
| Set/12 | 03.09.12 | 32797 | Gás oxigênio | 12,32 | - | Fl. 165 |
| | 03.09.12 | 32829 | Gás oxigênio | 24,65 | - | Fl. 165 |
| | 11.09.12 | 32324 | Gás oxigênio | 11,72 | - | Fl. 165 |
| | 11.09.12 | 32872 | Gás oxigênio | 12,32 | - | Fl. 165 |
| | 28.09.12 | 88248 | Água potável | 1.166,74 | - | Fl. 165 |
| | | | Soma | 1.227,75 | - | |
| Out/12 | 23.10.12 | 92541 | Óleo lubrificação | 7.519,73 | 10.742,47 | Fl. 157 |
| | 31.10.12 | 89941 | Água potável | 1.666,22 | - | Fl. 157 |
| | 31.10.12 | 93766 | Óleo lubrificação | 724,80 | 1.035,44 | Fl. 158 |
| | | | Soma | 9.910,75 | 11.777,91 | |
| Nov/12 | 30.11.12 | 91342 | Água potável | 1.503,47 | - | fl. 158 |
| | | | Soma | 1.503,47 | - | |
| Dez/12 | 04.12.12 | 1801 | Óleo Sonneborn | 32.760,86 | - | Fl. 159 |
| | 07.12.12 | 1805 | Óleo Sonneborn | 32.760,85 | - | Fl. 159 |
| | 17.12.12 | 96721 | Óleo lubrificação | 10.428,53 | 14.897,91 | Fl. 159 |
| | 28.12.12 | 92931 | Água potável | 1.310,41 | - | Fl. 159 |
| | | | Soma | 77.260,65 | 14.897,91 | |
| | | | Totais | 402.300,31 | 176.773,15 | |

Em conclusão: o valor remanescente do imposto a ser lançado no item 1º é de R\$ 402.300,31 e o do item 2º, de R\$ 176.773,15.

Os lançamentos dos itens 3º, 4º e 5º não foram impugnados.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281076.0033/15-2**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no

valor total de **R\$ 656.663,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Esta Junta 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 13.537/11.

.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR