

PROCESSO - A. I. Nº 271330.0002/15-4
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRAS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0135-05/16
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/08/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0186-11/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENTRADAS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Ao adquirir materiais de uso e consumo, o contribuinte deve pagar a diferença de alíquotas (infração 2) e se abster de lançar o respectivo valor do ICMS a crédito (infração 1). Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência ou perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) proferida por meio do Acórdão nº 0135-05/16, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 26/08/2015 para exigir crédito tributário no montante de R\$2.472.597,44, sob a acusação do cometimento de 02 (duas) irregularidades, assim discriminadas pelo órgão julgador de primeira instância, *in verbis*:

1 – “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS referente a material entendido como de uso/consumo, utilizado na Manutenção (a exemplo de tintas e gás acetileno); no Laboratório de Controle de Qualidade (a exemplo reagente Karl Fischer e solução tampão); produtos aplicados na conservação de equipamentos (a exemplo de anticorrosivos e lubrificantes) e mesmo em obras civis como o pó-xadrez, além de material aplicado em atividade não realizada pelo autuado, como a produção de derivados do petróleo (a exemplo do solvente na produção de aromáticos e de gasolina). Memória de Cálculo no Anexo I, gravado no DVD PCTE DE DADOS, parte integrante desta auto de infração, sendo lançado o total de R\$2.418.734,02, acrescido de multa de 60%”.

2 – “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Deixou de recolher o diferencial de alíquotas nas aquisições de material entendido como de uso/consumo, cujos créditos foram estornados na infração anterior. Memória de Cálculo no Anexo II, gravado no DVD PCTE de DADOS, acostado a este auto de infração sendo lançado o total de R\$53.863,42, acrescido da multa de 60%”.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 28/07/2016 (fls. 108 a 121) e decidiu pela Procedência por unanimidade, nos seguintes termos:

"VOTO

Incialmente, o impugnante alegou já na sessão de julgamento que não teve acesso à informação fiscal e que pelo princípio da ampla defesa, deveria ser suspenso o julgamento para que fosse tomada ciência da informação para que fosse exercido o princípio do contraditório. Tal pedido foi negado por unanimidade pela Junta de Julgamento, visto que o autuante não alterou o lançamento nem apresentou fato novo. O processo administrativo fiscal não segue as mesmas regras do processo judicial, primando pelo princípio da formalidade moderada. Não pode o impugnante alegar cerceamento de defesa, sem que haja justificativa. Não há qualquer elemento na informação fiscal que se traduza em fato que a impugnante desconheça.

Quanto ao pedido de diligência, levando em conta que o assunto e respectivos materiais envolvidos já são recorrentes no âmbito desse Conselho, inclusive com a consecução de diligências em outros processos neste Conselho, não vislumbro qualquer necessidade de averiguação das aplicações dos itens que compõem o objeto

deste lançamento, já que inclusive, pela informação fiscal e até mesmo pela descrição das infrações, não há questões conflitantes quanto ao efetivo uso dos materiais.

Tomando-se como exemplo, o produto, Amina Neutralizante, que a defesa arguiu como sendo utilizado para evitar o processo corrosivo nos equipamentos, em verdade, na própria descrição da infração o autuante já anuncia que glosou o crédito de anticorrosivos. Embora não haja o produto citado, há anticorrosivos, como o I-148 - HAI-85M. INIBIDOR DE CORROSÃO. Isto significa que a questão aqui em discussão não diz respeito a dúvida quanto à utilização, mas em sendo esta a utilização, se o crédito fiscal deve ou não ser glosado, se o produto se constitui em intermediário ou é mesmo material de uso e consumo. Assim, denego o pedido de diligência.

Em preliminar de defesa, apresentou pedido de nulidade do processo, sob o argumento de que a quantidade excessiva de infrações se constituiu em impedimento ao exercício da ampla defesa. No entanto, como se trata de lançamento com duas infrações, que inclusive são interdependentes, já que a segunda decorre da primeira, entendo que houve um equívoco do impugnante quanto a esse aspecto, pois o número de 2 infrações sob qualquer hipótese, não pode se constituir em impedimento à ampla defesa, e rejeito de pronto a nulidade alegada.

Nota-se que a defesa apresentada, embora cite alguns produtos que constam no lançamento, aparentemente foi feita para outra unidade da impugnante, conforme se deduz a partir do fato de que alguns produtos não constam do levantamento efetuado pelo auditor, como amina neutralizante, cloro e água do sistema de produção de vapor. Aliás, quanto à água, fica evidente que se tratava de uma defesa em processo da RLAM, e no levantamento consta apenas pequena quantidade de água sanitária e de água destilada, não sendo, pois, utilizada na produção de vapor, como alegado na defesa.

No entanto, alguns produtos tem a mesma utilidade de outros que foram citados, do que se conclui que a defesa pode ser apreciada porque trata da utilização dos itens que foram lançados no demonstrativo, embora alguns com denominações diferentes, como é o caso de anticorrosivos, e neste caso, a exemplo da amina neutralizante, embora não conste no demonstrativo, é um produto aplicado para evitar a corrosão dos equipamentos substituindo outros que tiveram o crédito glosado. Ademais, na descrição da primeira infração, consta que alguns materiais não têm aplicação na atividade do autuado, e isto sequer foi contestado na defesa.

O impugnante reconhece parte da primeira infração e parte da segunda, decorrente de itens como água destilada, água sanitária, pó xadrez, tinta, lubrificante em aerosol, grampos, extrator de grampos, fita adesiva, prato descartável, calculadora de mesa, clips niquelado, etc. Quanto aos demais itens, em apertada síntese, há uma divergência no entendimento sobre a natureza dos produtos ora considerados pelo impugnante como sendo insumos, aí incluídos os produtos tidos como intermediários no processo produtivo, ao passo que a Fiscalização os classificou como bens de uso e consumo do estabelecimento.

Entendo ser inócuo para fins desse julgamento, alargar a discussão a respeito do direito ao crédito e do princípio da não cumulatividade expresso na Carta Magna de 1988, visto que até o presente momento o direito ao crédito não é irrestrito, já que por força da LC 87/96, não há possibilidade de aproveitamento total a menos que se constitua em matéria-prima ou produto intermediário, conforme dispositivo abaixo retirado da supracitada Lei Complementar: Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte: I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp no 138, de 2010).

Assim posto, necessário caracterizar se as mercadorias em questão realmente se enquadram como material intermediário ou matéria-prima. Em resumo de mérito, acerca da diferenciação destes itens, o impugnante aduz que à luz da LC 87/96 o direito ao crédito do imposto vincula-se à natureza contábil do gasto que, por sua vez, é resultado da finalidade de determinado bem ou serviço em um dado processo produtivo, atribuindo-lhe ou não a qualidade de insumo. Que se a entrada representa um custo, a forma como o serviço ou bem adquirido participa do processo produtivo não possui qualquer relevância para se verificar ou não o direito ao crédito de ICMS. E que assim, o consumo da mercadoria ou serviço no processo produtivo, a integração dela ao produto final na condição de elemento indispensável à sua composição ou requisitos desta natureza, não possuem relevância para se verificar o direito ao crédito, sempre que o bem se mostre imprescindível à obtenção do resultado da atividade. Traz a lume, voto do eminente julgador deste conselho JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO sustentado na 2a JJF do CONSEF/BA, Acórdão JJF No 0262-02/06.

Acrescenta ainda que, nos termos da legislação pátria, o imposto cobrado nas operações anteriores e vinculados a aquisições de bem ou serviço pelo contribuinte para o processo de industrialização - isto é, que caracterizem insumos e representem custos – há de conferir direito ao crédito de ICMS. Transcreve decisão do TJ BA (Voto condutor do Acórdão nos Embargos de Declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001; Relatora: Sara Silva de Brito; Primeira Câmara Cível; Data do julgamento: 16/07/2012), cuja decisão profere o seguinte entendimento:

Entende-se por produto intermediário todo e qualquer tipo de material utilizado para a produção de um determinado produto, mas que não, necessariamente, integre a ele, podendo ser, desse modo, materiais

auxiliares de produção, usados na fábrica para dar suporte à produção do produto final ou produto acabado, sofrendo desgaste ou perda de propriedade no curso do processo produtivo. Enquanto que material de uso e consumo são os materiais consumidos em atividades não produtivas.

Com a máxima vênia, a questão envolvendo a diferenciação do que vem a ser produto intermediário está longe de ser simplificada e se atingir um consenso, visto ser impossível linearizar o conceito dado à imensa gama de variações dentro de um sistema industrial aliado à materialidade do fato gerador do imposto. Assim, não entendo que possa ser simplificado o conceito de material de consumo vinculando-se à natureza contábil do gasto como aventou o impugnante, nem como sendo apenas os itens consumidos em atividades não produtivas, como acatado pela decisão do TJ BAHIA, embora sob determinadas circunstâncias, obviamente que em sentido amplo ambos os conceitos possam ser aplicados, mas não de forma linearizada.

Assim, é que no conceito adotado no TJ, os materiais de laboratórios que foram aqui glosados, de fato não podem ser inseridos como atividades produtivas, visto que conforme relatos de diversas diligências efetuadas em outros processos similares, os testes de laboratório ocorrem por exigência de órgãos ambientais fiscalizadores, na qual o impugnante é obrigado a efetuar testes no meio ambiente para comprovar que cumpre os parâmetros recomendados, o que obviamente inclui estes produtos em atividades desvinculadas diretamente da produção. Ou seja, o produto final ocorrerá de qualquer forma, havendo ou não os testes de laboratório de controle ambiental.

Por outro lado, a amina neutralizante, usada como antioxidante de equipamentos utilizados no processo produtivo, poderia ser classificado, nos termos do entendimento da decisão judicial anteriormente citada, como “usado para dar suporte à produção do produto final”. Em sentido amplo, a amina poderia ser então considerada um produto intermediário, mas não é, conforme veremos adiante.

Quanto ao argumento do impugnante acerca da compreensão dos produtos intermediários a partir da apropriação dos custos, o fisco não pode ficar coobrigado a cingir-se à natureza contábil do gasto, pois a linha que separa a classificação contábil de um custo é por demais tênue para ser aceito pelo fisco como um divisor de águas. Em verdade, para alguns tributos, tal classificação contábil pode mesmo ser aceita, conforme podemos ver na decisão abaixo da Receita Federal, em relação ao PIS/COFINS:

(...).

O mesmo órgão julgador da Receita Federal, no entanto, quando julga os lançamentos do IPI, adota critério totalmente distinto. Importa ressaltar que o IPI e o ICMS guardam grande verossimilhança, vez que se utilizam dos sistemas de débito e crédito, do princípio da não cumulatividade. Ambos os tributos se enquadram no conceito amplo de Imposto Sobre Valor Agregado, sendo a diferença basicamente voltada à restrição do IPI à atividade de industrialização e o ICMS, na etapa de comercialização. Vejamos, pois, a ementa de um julgamento da Receita Federal sobre o supracitado imposto:

*Recurso no: 133977 – Voluntário Processo no : 13971.000852/2001-51 Matéria: RESSARCIMENTO DE IPI
Ementa:*

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

IPI. CONCEITO DE MATÉRIA-PRIMA OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste ou perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não correspondam a bens do ativo permanente.

Assim, pelo critério adotado para o IPI, joga-se por terra tanto a utilização do critério contábil de gastos adotado pelo impugnante, como o adotado no julgamento do TJ/BA, segundo o qual o produto intermediário é aquele usado na fábrica para dar suporte à produção do produto final. Assim, não basta dar suporte, é preciso que tenha uma função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Em relevo, o fato de que os dois julgamentos administrativos acima citados, foram proferidos pelo CARF, que claramente emprega conceitos distintos, a partir da materialidade do fato gerador do imposto. Um para PIS/COFINS, outro, para o IPI. Assim, passemos a análise dos itens aqui comentados pelo impugnante.

Amina Neutralizante. Evitar o processo corrosivo nos equipamentos; sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina fílmica que recobre as partes internas do equipamento. Embora não conste no processo há materiais similares com a mesma função. Pela descrição do impugnante, obviamente não apresenta qualquer ação direta sobre o produto fabricado. Apenas prolonga a vida útil do equipamento ao evitar a corrosão.

Cloro. O Cloro é essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de microorganismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos. Tais equipamentos são utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico. Não

consta na relação dos itens glosados. Mas ainda que constasse, também não atua diretamente sobre o produto fabricado. Sua função é evitar a corrosão e prolongar a vida útil do equipamento.

Cloreto de cálcio. O cloreto de cálcio tem a função de remover os fluoretos orgânicos solúveis em água proveniente da soda gasta na lavagem dos gases e é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário. É o produto com maior peso no valor do lançamento (58,7% conforme informação fiscal, fl. 98). Neste caso, o impugnante traz como novidade a afirmação de que o cloreto é parcialmente incorporado ao produto final. Se de fato fosse, deveria trazer inclusive o percentual incorporado de forma a se excluir parcialmente a glosa. Também não consta sequer um laudo técnico atestando que parte é incorporada ao produto final.

(...).

Por outro lado, este produto já foi objeto de diligências anteriores (1a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF No 0091-11/14), além de diligências em outros processos já julgados neste Conselho, sem que tenha sido provada a afirmativa do impugnante, conforme se extrai de julgamento deste Conselho:

No mérito, da análise dos produtos relacionados às fls. 9 a 67 dos autos, a exemplo de: cloreto de sódio, graxa lubrificante, óleo lubrificante para engrenagens, óleo hidráulico, bauxita para poços bag, cloreto de cálcio, argila ativada viscosificante, sílica a granel, viscosificante para poços, emulsificante para poços, álcool etílico a granel, cloreto de potássio, dióxido de carbono, baritina, carbonato de cálcio, hidróxido de cálcio, detergentes para poços, aditivo para controlar, óleo diesel, parafina, etc., verifica-se, através da aludida relação, que se tratam de materiais utilizados para limpeza e conservação de equipamentos, nos casos de desengraxantes e inibidores de corrosão, como também no tratamento de efluentes, cujas ações ocorrem fora dos processos de industrialização e, em consequência, tais materiais sequer integram ao produto final, caracterizando-se como materiais de uso e consumo, sem direito ao crédito fiscal. 2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF No 0377-12/15

Desemulsificante. O desemulsificante possui a finalidade de facilitar a separação da água salgada do petróleo, além de não permitir que a água separada apresente elevado teor de óleo residual (responsável pela formação de emulsão inversa do tipo óleo em água); é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário. Embora não tenha identificado itens entre os mais de 100 que constam do levantamento, por uma questão prudencial, vou apreciar este tipo de produto, pois ainda que existisse, também já foi objeto de apreciação em diversos julgamentos aqui neste conselho.

Em diligência para o processo 299904.0001/09-9, a pedido da 1a CJF, foi feito o seguinte relato pelo fiscal diligente: os produtos aqui mencionados, embora entrem em contato eventual com o óleo, a exemplo dos desemulsificantes e os demais que são inseridos na água, é certo que ao final são separados, de forma a se obter o petróleo da melhor qualidade possível, embora pequenos resíduos de água permaneçam até serem definitivamente eliminados na refinaria, durante o processamento. A este respeito o Conselheiro Eduardo Ramos de Santana fez as seguintes considerações, no julgamento do processo supra:

Por fim, existem alguns produtos que entram em contato direto com o produto final, a exemplo dos desemulsificantes, que tem “função de quebrar a emulsão óleo/água nos separadores de estágio da produção” (DWP 140 N - vide demonstrativo da autuante à fl. 1837 e Parecer ASTEC à fl. 1820). Só que apesar de entrar em contato com o petróleo bruto extraído (misturado com água), emulsificando a separação do petróleo da água, o mesmo é retirado juntamente com a água, que é retratada e injetada no poço. Logo, conforme entendimento manifestado pela PGE/PROFIS, o produto é utilizado de forma continuada na produção, mas “não incorpora ao produto objeto da cadeia subsequente de circulação econômica”, mesmo sendo essencial a sua produção. Concluo que, diante de tudo que foi exposto, que os produtos objeto da autuação se caracterizam como materiais de uso ou consumo (art. 33, I, da LC. 87/96, alterada pela LC 122/06 e art. 93, § 1º do RICMS/97) e não geram direito ao crédito fiscal. Fica mantida a Decisão pela procedência desta infração. 1a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF No 0355-11/13.

Carbonato de sódio. O carbonato de sódio é utilizado para ajuste de PH tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção. Este item, conforme descrição tem papel secundário, sendo utilizado para manutenção dos equipamentos e, portanto, também não se insere no conceito de produto intermediário para fins de ICMS.

Cloro. O Cloro é um produto químico utilizado na composição de fluido para conferi-lo peso como forma de garantir a permanência dos fluidos da rocha dentro das formações. Ácido. O Ácido orgânico é utilizado para facilitar a produção de petróleo pela remoção de substâncias indesejáveis. Também não foi encontrado no demonstrativo, mas, tais produtos, conforme diligências já executadas e apreciadas em julgamentos anteriores têm função de aumentar a fluidez na extração do petróleo nas rochas, além da purificação do produto removendo substâncias indesejáveis, embora a extração possa ser feita mesmo sem a sua utilização. Ou seja, é uma função de otimização que visa melhorar a produtividade e a qualidade, no entanto, sem o necessário caráter de essencialidade à produção.

Água. A água se constitui em fundamental insumo para o funcionamento da RLAM, sendo a mesma tratada no sistema de Tratamento, para, então, ser utilizada na produção de vapor em suas caldeiras, reposição dos sistemas fechados de resfriamento das unidades de processo, pressurização do sistema de combate a Incêndio e injeção em sistemas operacionais, nas diversas Unidades de Processo. Conforme já esclarecido, essa defesa se reporta à RLAM, e no processo consta 1 litro de água destilada e outro de água sanitária, de uso em manutenção, cujo crédito foi glosado. Face ao exposto, e nos termos do entendimento firmado e consolidado pela jurisprudência deste Conselho, todos os itens lançados nesta infração dizem respeito a produtos utilizados na manutenção, laboratório, anticorrosivos e bactericidas e assim, acato inteiramente a procedência deste item lançado, por serem materiais de uso e consumo. Infração 1 procedente.

A segunda infração decorre da primeira, relativa aos mesmos materiais de uso e consumo que foram lançados com crédito de ICMS na infração inicial, e que não foram pagos quando da aquisição dos mesmos. Assim, mantida integralmente a glosa dos créditos na primeira infração, igualmente procede o lançamento efetuado nesta segunda. Infração 2 procedente.

Face ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA do lançamento."

Respaldado no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 132 a 155, no qual inicia sintetizando a controvérsia e suscitando nulidade por suposta violação ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório.

É que - na sua concepção -, a autoridade autuante conjugou em um só lançamento acusações de naturezas distintas, o que dificulta o conhecimento dos fatos e o ato de impugnar.

No mérito, sustenta que os produtos auditados, ao invés de se destinarem ao uso e consumo, constituem produtos intermediários e insumos.

A Lei Complementar nº 87/1996, segundo alega, excluiu a restrição contida no art. 31, III do Convênio ICM nº 66/1988 para assegurar ao sujeito passivo o uso do crédito atinente ao imposto relativo às entradas geradoras de custos de produção, desde que não se refiram a atividades alheias às do estabelecimento.

Em seguida, colaciona fotografia e fluxograma, com vistas a explicar a função dos materiais objeto da autuação, a exemplo de cloreto de sódio (retém a umidade do QAV e faz com que o filtro de argila, na sequência do processo produtivo, seja mais eficiente), cloreto de cálcio (remove fluoretos orgânicos da água proveniente da "soda gasta da lavagem dos gases") e inibidores de corrosão.

Requer a produção de prova pericial, indica assistente técnico, e encerra pleiteando provimento.

O conselheiro Ildemar José Landin declarou impedimento devido ter participado da composição da decisão da Primeira Instância.

VOTO

As operações de entrada das quais resultaram as infrações 01 e 02 são as mesmas. Ou seja, o fundamento de fato do ato administrativo é único, pelo que não corresponde à realidade a afirmação de cerceamento de direito de defesa ou ofensa ao contraditório, por suposta conjugação de infrações de naturezas distintas.

Ao adquirir materiais de uso e consumo, o contribuinte deve pagar a diferença de alíquotas (infração 02) e se abster de lançar o respectivo valor do ICMS a crédito (infração 01), situação perfeitamente compreendida pelo recorrente, tendo em vista os minuciosos questionamentos técnicos e jurídicos apresentados no Recurso.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Com supedâneo no art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999, indefiro o pedido de realização de perícia. Todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros desta Câmara estão presentes nos autos.

No mérito, cumpre assinalar, assim como fez o n.º relator "*a quo*", que o fiscalizado:

"Reconhece[u] parte da primeira infração e parte da segunda, decorrente de itens como água destilada, água sanitária, pó xadrez, tinta, lubrificante em aerosol, grampos, extrator de grampos, fita adesiva, prato descartável, calculadora de mesa, clips niquelado, etc. Quanto aos demais itens, em apertada síntese, há uma divergência no entendimento sobre a natureza dos produtos ora considerados pelo impugnante como sendo insumos, aí incluídos os produtos tidos como intermediários no processo produtivo, ao passo que a Fiscalização os classificou como bens de uso e consumo do estabelecimento".

Ressalte-se, para melhor entendimento da questão, que a legislação do ICMS da Bahia, cuja aplicabilidade não pode ser afastada por este órgão (art. 167, III do RPAF-BA/1999), adota o critério do crédito físico disposto no art. 93, § 1º, I do RICMS-BA/1997, em vigor quando das ocorrências de parte dos fatos geradores.

A partir da interpretação do referido dispositivo regulamentar, conlui que não importa, em termos de direito ao crédito, questões de natureza contábil, como os custos, tampouco a essencialidade do bem ou as eventuais consequências advindas da sua não utilização, sejam industriais, sejam ambientais.

Muito embora pareça injusto aos olhos dos que defendem o crédito financeiro, é de nenhuma importância tributária, para o ICMS/BA, o fato de que sem o uso dos referidos materiais a produção se tornaria mais dispendiosa ou até mesmo impossível, uma vez que o art. 93, § 1º, I do Regulamento de 1997, cuja eficácia não pode ser negada por esta Câmara (art. 167, III do RPAF-BA/1999), não contemplou tais aspectos.

Até a presente data, este Conselho de Fazenda tem decidido nos termos acima alinhavados, de acordo com os seguintes Acórdãos de Segunda Instância:

Acórdão CJF nº 0389-13/13. Adentrando ao mérito, quanto à Infração 4, o recorrente sustenta que os produtos relacionados nesse item do lançamento não são materiais de uso e consumo, mas sim insumos indispensáveis ao seu processo produtivo, os quais são de utilização contínua e permanente. Afirma que os produtos são Carbonato de sódio, Prochem, Polímero vegetal, Hipoclorito de sódio, Hidróxido de sódio, Tripolifosfato de sódio, Cloro, Inhibitor, Depositrol, Hypersperse, Philmplus, Spectrus, Embreak, Dianodic, Ortrol, Sulfato de alumínio, Trapo, Biomate, Resina catiônica forte amberlite e Kurinpower. Tomando por base o documento de fls. 693 a 696, no qual preposto do recorrente detalha a função de produtos utilizados no processo produtivo do estabelecimento auditado, constato que os produtos citados acima bem como os demais relacionados às fls. 77 a 96 apesar de serem utilizados em função do processo produtivo do recorrente, não são consumidos ao final de cada processo produtivo e também não se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção. Assim, os produtos em comento não se classificam como insumos, mas sim como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento e, portanto, vedada a apropriação de crédito fiscal!"

Acórdão CJF nº 0354-11/14. "Apesar de entender que um procedimento porventura adotado pelo contribuinte não tem o condão de sobrepujar a verdade material, não posso deixar apontar que existe uma inconsistência entre a conduta do contribuinte e suas razões de apelo. Ante a tal dicotomia e considerando que o Recorrente não trouxe aos autos sequer um descriptivo de seu processo fabril que permita a este órgão julgador identificar com segurança a semelhança de funcionalidade do Cloreto de Sódio nos processos fabris de óleo diesel e querosene de aviação, de modo que se tornasse possível aproveitar os termos do laudo do INT trazido à colação, entendo que a Decisão de primeira instância também quanto a este particular não merece reparos."

Acórdão CJF nº 0377-12/15. No mérito, da análise dos produtos relacionados às fls. 9 a 67 dos autos, a exemplo de: cloreto de sódio, graxa lubrificante, óleo lubrificante para engrenagens, óleo hidráulico, bauxita para poços bag, cloreto de cálcio, argila ativada viscosificante, sílica a granel, viscosificante para poços, emulsificante para poços, álcool etílico a granel, cloreto de potássio, dióxido de carbono, baritina, carbonato de cálcio, hidróxido de cálcio, detergentes para poços, aditivo para controlar, óleo diesel, parafina, etc., verifica-se, através da aludida relação, que se tratam de materiais utilizados para limpeza e conservação de equipamentos, nos casos de desengraxantes e inibidores de corrosão, como também no tratamento de efluentes, cujas ações ocorrem fora dos processos de industrialização e, em consequência, tais materiais sequer integram ao produto final, caracterizando-se como materiais de uso e consumo, sem direito ao crédito fiscal!"

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese a boa fundamentação do i. Relator, divirjo do seu posicionamento quanto a não utilização do crédito de ICMS e adoção do critério de consumo no processo produtivo do caso em apreço.

Conforme o fluxograma apresentado pela empresa, com as devidas considerações sobre sua destinação e função no processo produtivo da empresa recorrente, fica patente o caráter de produtos intermediários, indispensáveis ao processo produtivo, fazendo jus à utilização do crédito.

Assim, entendo pela aplicação do princípio da essencialidade. Quando um material é de suma importância para a produção da empresa, sendo sua falta ou ausência um limitador para se chegar ao produto-fim, estamos diante de um produto intermediário/insumo. A teoria de que o produto deve ser consumido no processo produtivo ou que deve ser integrado ao produto final, parece-me um tanto ultrapassada, vez que nossos tribunais já decidem aplicando o princípio da essencialidade.

Deste modo, aproveito o ensejo para reproduzir o posicionamento exarado pelo i. Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, que com todo o seu brilhantismo, enfrentou a questão sob a ótica jurídica e embasada nos atuais posicionamentos do nosso Superior Tribunal de Justiça, com a qual coaduno meu entendimento. Vejamos:

"No referente às infrações 06 e 07, observo que o cerne da questão se limita a classificar as mercadorias adquiridas pela Recorrente em insumos ou bens destinados a uso e consumo, pois, a exigência do diferencial de alíquota prevista na legislação não é devida no caso das mercadorias adquiridas serem aplicadas como insumos das atividades do contribuinte (art. 3º, §1º, I, da Lei nº 7.014/96, art. 5º, I, e art. 7º, I, do RICMS/97), bem como é reconhecido o direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição de insumos."

Neste ponto, discordo do entendimento do Ilustre Relator, porque entendo que a exigência de que os produtos sejam "consumidos ao final de cada processo produtivo" ou que "se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção" para que sejam classificados como insumos, decorrem de uma interpretação da lei antiga e ultrapassada.

Frise-se que o Convenio 66/88 adotava um critério físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento de ICMS. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.

Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. É o que se conclui da leitura, a contrario sensu, do §1º do art. 20 da LC 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. (grifamos)

A mudança legislativa já é reconhecida pelo STJ, conforme se percebe dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel.

Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.

5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.

6. Recurso especial provido.

(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte".

Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.

8. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

A doutrina também reconhece a alteração legislativa e a consequente mudança no entendimento do STJ:

Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC n. 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP 1175166/MG). Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC n. 87/96, sustentou o STJ nesses dois casos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credimento.

(MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).

Destarte, conforme reconhecido, tanto pela Primeira como pela Segunda Turma do STJ, não há mais que se exigir, para fins de conceituação de materiais como insumos (produtos intermediários), que estes sejam “consumidos ao final de cada processo produtivo” ou que “se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção”.

No caso em análise, todas as mercadorias referentes às infrações 06 e 07, “AB3-Silica, óleo lubrificação, compressores LP-15, óleo de selagem agitadores LP-18, sílica gel branca 1 a 3mm, óleo sonneborn, hipoclorito de sódio, freon 22 compressor, produto multifuncional, inibidor corrosão Trasar 3DT, dispersante inorgânico Trasar e Nalco, biodispersante orgânico Nalperse, biocida não oxidante, polímero dispersante inorgânico, algicida Nalco, inibidor corrosão Nalco, ventosa windmoller, e esfera Rolam, junta vedação, tê, flange, cabo com conector, curva, perfil, bomba, etc., dos quais a “Sílica Gel Branca 1 a 3 MM”, “Óleo Lubrificante Compressores LP-15” e “AB3-Sílica”, estão relacionadas com a atividade fim da Recorrente e, portanto, devem ser reconhecidas como insumos.”

Ante o exposto, entendo pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, reconhecendo o direito do Contribuinte de creditar-se dos valores autuados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 271330.0002/15-4, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRAS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.472.597,44, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, "a" e II, "f", da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Luiz Augusto Fernandes Dourado e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS