

**PROCESSO** - A. I. Nº 269194.0014/17-6  
**RECORRENTE** - BRASKEM S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0058-02/18  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET05/10/2018

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO CJF Nº 0210-11/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Excluídos valores relativos às aquisições de “Cupeferron Q-1300”, por se caracterizar como material intermediário. Infrações parcialmente subsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0058-02/18, cujo Auto de Infração em lide fora lavrado para exigir o crédito tributário de R\$989.153,15, em razão de três irregularidades, sendo objeto deste Recurso apenas às seguintes exações:

*Infração 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$725.113,43, inerente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, em todos os meses dos exercícios de 2014 a 2016.*

*Esta infração tem como objeto materiais usados no tratamento de água de refrigeração (AGENTE DE LIMPEZA FERROQUEST, AMINAS NEUTRALIZ TRIACT, DEPOSITROL SF 5120 BETZDEARBORN, DISPERSANT INORG TRASAR, FOAMTROL, GENGARD, HIPOCLORITO DE SÓDIO, INIBIDORES DE CORROSÃO E POLIMERO DISPRS INORG NEX GUARD); como combustível de empilhadeiras usadas no ensaio de produto final (GLP BOTIJÃO C/20KG); para descarte de resíduos (EMBALAGEM PLASTICA 92X90X150 TP A 1000KG E TAMBOR N TR PRODUTO QUÍMICO – 200 LITROS); como inibidor de polimerização e emergencial (CUPFERRON Q-1300); utilização em laboratório (CICLOHEXANONA); uso para queima no flare (GAS NATURAL) e nitrogênio usado fora da área de produção.*

*Infração 2 - Deixou de recolher ICMS no valor de R\$215.611,89, 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, relativo aos mesmos itens.*

A Decisão recorrida considerou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$940.725,32, após concluir improcedente o item 3, diante das seguintes considerações atinentes às exações 1 e 2:

Voto

[...]

*O cerne da questão, portanto, reside na definição quanto a correta classificação contábil tributária em relação às aquisições das mercadorias que o Autuante entendeu destinar-se ao uso e consumo do estabelecimento.*

*A jurisprudência deste CONSEF é no sentido de considerar material de uso e consumo às aquisições de mercadorias não integrada ou consumida em processo de industrialização, com espeque no inciso II do Art. 21 da Lei Complementar 87/96 e inciso I do §4º do Art. 29 da Lei 7.014/96.*

*O processo industrial consiste em um conjunto sistematizado de procedimentos envolvendo processos químicos*

*ou mecânicos de produção dentro das instalações da fábrica, usando máquinas, energia e trabalho humano, objetivando transformar e combinar as matérias-primas para produzir uma mercadoria nova.*

*Está sedimentado neste CONSEF o entendimento de que só permitiriam o aproveitamento do crédito do ICMS as aquisições de mercadorias que forem utilizadas diretamente no processo produtivo, assim entendidas aquelas mercadorias identificáveis diretamente em cada unidade produzida por compor o produto final, ou relacionadas a estes, quando ainda que não inidentificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.*

*Desta forma, as mercadorias que tiverem sua utilização indireta no processo industrial, como suporte térmico, ante incrustante, ante bactericida, ante corrosivo, ainda que reconhecidamente serem importantes para a infra estrutura da planta industrial, não podem ser classificados como um produto que tenha por finalidade compor o produto final, ou relacionar-se a estes, quando ainda que não inidentificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.*

*As mercadorias que não se enquadram nestes parâmetros, são consideradas pelo CONSEF como aquisições destinadas ao uso e consumo do estabelecimento industrial, pois sua utilização é periférica ao processo de industrialização, a despeito de necessária a manutenção da planta industrial e muitas vezes utilizada no entorno do processo fabril.*

*Depreende-se dos autos que as mercadorias que foram utilizadas para tratamento de água de refrigeração, exerceram as funções de (i) Biocidas – utilizados para impedir a proliferação bacteriológica, e evitar a formação de colônias e entupimento da tubulação; (ii) Dispersantes/anti espumantes – evitam que as colônias que venham a se depositar, incrustem, ou seja, fiquem aderidas a tubulação; (iii) anti-corrosivos – evitam ou retardam o processo de corrosão das tubulações. Já o objetivo geral do processo de água de refrigeração tem por motivação proporcionar uma troca térmica adequada entre os fluidos do processo principal e ela própria.*

*A defesa sintetizou em um quadro demonstrativo os produtos mais representativos, que foram objeto da glosa de créditos de ICMS, sob a alegação do Autuante de serem destinados ao uso e consumo da empresa, que reproduzo a seguir:*

Nº ITENS GLOSADOS
1 Insumos da Água da Torre de Resfriamento
2 Combustível de empilhadeira – GLP
3 Embalagem Plástica 92x90x150 TP A 1000 KG e TAMBOR N TR PRODUTO QUÍMICO – 200 L
4 CupFerron Q-1300 Inibidores de Corrosão
5 Ciclohexanona
6 Gás Industrial - Gás Natural
7 Nitrogênio

*Quanto aos produtos objeto da defesa, leciona a Impugnante que:*

**O Cupeferron Q-1300** é utilizado como inibidor de polimerização no processo produtivo do PVC. Informa que conforme índice técnico, para cada 0,0025 ton do **Cupeferron** é produzida 1 tonelada do PVC. E em situações de crise da planta como, por exemplo, falta de energia elétrica, falta de água de resfriamento, aumento da temperatura e pressão dos reatores, o produto glosado atua inibindo a liberação de produtos inflamáveis na atmosfera, consubstanciando um importante produto para atendimento de metas ambientais da indústria de PVC.

**A Ciclohexanona** é uma matéria prima usada na manufatura de caprolactama, e que as matérias primas usada na preparação da ciclohexanona são: Ciclohexano, ar e hidróxido de sódio (soda RG).

**Quanto ao Gás Industrial – Gás Natural** alegou a defesa que a Fiscalização glosou 15% (quinze por cento) do volume do Gás Industrial adquirido pela Impugnante admitindo que seria material de uso e consumo, vez que se destina a “incineração de resíduos e queima no flare”. Todavia, verifiquei que o Autuante não adotou o percentual de 15% para efetuar a referida glosa e sim os percentuais de 2,6, 4,3 e 2,4% para os exercícios de 2014, 2015 e 2016, respectivamente. Percentuais que conforme afirma o Autuante corresponde a parte do gás natural utilizada no flare com o fito de reduzir a toxicidade de resíduos gasosos das áreas industriais, que é considerada material de uso e consumo por não ter implicação com o processo produtivo em si. Verifiquei ainda que estes percentuais estão indicados no laudo de autoria da Impugnante acostado ao PAF à fl. 24.

**O Nitrogênio** é utilizado para a purga de equipamentos e sistemas e para impedir a presença do oxigênio em contato com os produtos utilizados – gases inflamáveis pressurizados e a temperaturas elevadas – a fim de evitar contaminação dessas correntes gasosas pelo oxigênio através de reações de oxidação.

*Destarte, a toda prova, restou evidenciado que os créditos fiscais glosados pelo Autuante se referem a aquisições de mercadorias não destinadas à utilização cuja finalidade seria compor o produto final, ou relacionar-se a este, ainda que não identificáveis em sua composição final, por concorrerem diretamente para*

*sua modificação física ou química.*

*Analizados os efeitos da decisão do STJ no RESP 1221170, evocado pela defesa em sua sustentação oral, entendo que suas conclusões não podem ser importadas para a situação fática sob demanda, por tratar-se de matéria relativa ao PIS e o COFINS, que a despeito de se tratarem de tributos adstritos ao princípio da não cumulatividade, possuem diferenças de natureza tributária e jurídica que impedem a importação da inteligência da referida decisão para o caso em discussão.*

*De forma que voto pela procedência da infração 01 e, por conseguinte, também da infração 02.*

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 177 a 191, no qual sustenta a improcedência das infrações 1 e 2, do que apresenta quadro demonstrativo dos produtos mais representativos, que foram objeto da glosa de créditos de ICMS e da exigência do DIFAL, sob a alegação de serem alheios à atividade fim de industrialização, a seguir: insumos da água da torre de resfriamento; combustível de empilhadeira – GLP; embalagem plástica 92x90x150 TP A 1000 KG e TAMBOR N TR PRODUTO QUÍMICO – 200 L; cupferron Q-1300 inibidores de corrosão; ciclohexanona; gás industrial - gás natural e nitrogênio.

Defende que os produtos autuados são consumidos direta ou indiretamente em função do processo produtivo de polímeros de PVC, sendo inconteste o direito ao crédito, cuja fidedignidade das alegações sobre a essencialidade dos produtos no processo produtivo fora atestada nos laudos elaborados pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT (em mídia), conforme a seguir:

#### 1 – Cupeferron Q-1300

O produto em análise é utilizado como inibidor da reação em determinadas etapas de polimerização no processo produtivo do PVC (produto final), visto que, em alguns momentos, há necessidade de utilização do produto para garantir a integridade da reação química.

Informa que conforme índice técnico, para cada 0,0025 ton. do Cupeferron é produzida 1 tonelada do PVC, havendo uma intrínseca relação de consumo e produção, que permite classificar o produto como intermediário e essencial ao processo produtivo.

Informa que, recentemente, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0086-12/18, relativo ao Auto de Infração nº 269194.0046/12-4, lavrado contra o mesmo estabelecimento da BRASKEM, reconheceu o direito ao crédito na aquisição do Cupeferron, por se tratar de produto que é consumido no processo produtivo da PVC, do que transcreve o voto vencedor.

#### 2 - Dos Produtos Utilizados nas Torres de Resfriamento.

Registra que as torres de resfriamento são equipamentos inseridos na atividade fim de industrialização das resinas de PVC, tendo como principal função estabilizar a temperatura das reações iniciadas durante o processo de MVC e PVC. Afirma que sem a estabilização da temperatura no estágio necessário, seria impossível atingir os diversos tipos de resinas produzidas, gerando disfunções e ineficiência da produção.

Aduz que, nesse contexto, está inserida uma quantidade representativa dos produtos glosados, aplicados na água de resfriamento utilizada nas torres, conforme produto e função a seguir:

##### AMINAS NEUTRALIZANTES TRIACT

*“controle da qualidade da água clarificada usada no resfriamento das correntes do processo e manutenção das condições necessárias para seu uso – evitando que esta seja contaminada com incrustações causadas por microorganismos, depósitos decorrentes da corrosão provocada nos equipamentos, o que implica em notória perda energética, perda de eficiência do processo produtivo, e até mesmo a parada da planta fabril.”*

##### FOAMTROL

*“utilizados para eliminar microrganismos, por exemplo algas e bactérias ferruginosas, que reagem com partes do metal provocando corrosão e formação de lamas altamente destrutivas ao processo.”*

#### HIPOCLORITO DE SODIO

*“No sistema de água de resfriamento, este produto é utilizado para evitar a contaminação do processo por bactérias, que poderiam causar contaminações ao processo, gerando entupimentos e outros danos às tubulações.”*

POLIMERO DISPRS INORG NEXGUARD 21300 11R

*“Evitar o depósito de sais presentes na água de resfriamento, estes sais depositam-se nas linhas e equipamentos causando corrosão.”*

DISPERSANTE INORG TRASAR 3DT102.61L 1000K

*“Evitar a depósito de sais presentes na água de resfriamento, estes sais depositam-se nas linhas e equipamentos causando corrosão.”*

INIBIDOR DE CORROSÃO NALCO 7357.11 – 30KG

*“Função formação de uma película protetora, evitando a corrosão dos equipamentos.”*

INIBIDOR DE CORROSÃO TRASAR 3DT 185.61L 1250KG

*“Função no processo é a formação de uma película protetora, evitando a corrosão dos equipamentos.”*

POLIMERO DISPRS INORG NEXGUARD 21300 11R

*“Função é evitar a depósito de sais presentes na água de resfriamento, estes sais depositam-se nas linhas e equipamentos causando corrosão.”*

POLIMERO DISPRS INORG NEXGUARD 21300 11L

*“Função é evitar a depósito de sais presentes na água de resfriamento, estes sais depositam-se nas linhas e equipamentos causando corrosão.”*

AMINAS NEUTRALIZANTES TRIACT 1.800.11L 24 KG

*“Usado no sistema de condensado/geração de vapor, cuja função no processo é a neutralização de aminas.”*

Ressalta que, nesse contexto, há emprego da água de resfriamento na etapa de polimerização de MVC, insumo responsável pela industrialização do produto final PVC.

Explica que a polimerização do MVC é uma reação que libera energia e que para garantir a especificação do PVC é necessário manter a temperatura de reação estável a um dado valor, a depender do tipo da resina, e que isto é feito com o uso da água de resfriamento.

Assim, o recorrente defende que resta caracterizada a vinculação dos mencionados produtos ao processo de industrialização, legitimando o direito ao crédito nas respectivas aquisições.

#### 3 – Gás Industrial – Gás Natural

Afirma que a fiscalização promoveu a exigência do ICMS em relação ao percentual do produto consumido no flare, equipamento que compõe o conjunto industrial da unidade de PVC, mantendo-se aceso durante todo o processo produtivo. Diz que, além de garantir a segurança da planta, a utilização da queima do Gás natural no flare viabiliza a manutenção de níveis normais de pressão nas linhas e equipamentos, permitindo a eficiência e rendimento do processo, estando, portanto, relacionado com a atividade fim de industrialização.

Nesse contexto, considera inequívoca a relação do flare com a atividade de industrialização e, em consequência, o direito integral ao crédito em relação ao Gás Natural.

#### 4 – Nitrogênio

Alega o recorrente que a exigência do ICMS é em relação ao percentual do Nitrogênio empregado na purga em equipamentos e sistemas, bem como em testes de pressão em equipamentos.

Reitera que, no caso em tela, o nitrogênio é utilizado na planta industrial para a purga: (i) quando da abertura dos sistemas para quaisquer operações de manutenção, se faz necessária a purga destes equipamentos com nitrogênio gasoso, para expulsar todo o resíduo de solvente e gases e (ii) é utilizado para a realização de testes de pressão para avaliação da integridade dos vasos de pressão, além de condicionamento e purga de equipamentos, já que não podem ter contaminação com água ou oxigênio.

Assim, o recorrente sustenta que a utilização acima referida está relacionada com a atividade de industrialização, o que legitima o direito ao crédito nas aquisições do produto.

Em seguida, o recorrente passa a tecer considerações do direito ao crédito de ICMS, garantido constitucionalmente, como decorrência da regra da não-cumulatividade, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88, e que, da mesma forma, a legislação infraconstitucional reconhece o direito de crédito nas aquisições dos produtos destinados ao processo de industrialização, nos termos dos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996, desde que tais produtos tenham relação com o processo de industrialização, no qual deverão ser integralmente consumidos, tornando-se imprestáveis para nova utilização.

Diz que não se pode ignorar a interpretação do STJ, no contexto do PIS/Cofins, no Resp. 1.221.170, submetido ao regime repetitivo, interpretando que há direito ao crédito quando o insumo for essencial ou relevando ao processo de industrialização

Concluiu ser evidente o direito ao crédito de ICMS inerente aos produtos glosados pela fiscalização, devendo ensejar o cancelamento das infrações 1 e 2. Pede o provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange às exações 1 e 2 do Auto de Infração.

Inicialmente, quanto às alegações recursais relativas ao direito ao crédito de ICMS, em decorrência da regra da não-cumulatividade, nos termos dos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, desde que tais produtos tenham relação com o processo de industrialização, no qual deverão ser integralmente consumidos, tornando-se imprestáveis para nova utilização; como também de que não se pode ignorar a interpretação do STJ, no contexto do PIS/COFINS, no RESP. 1.221.170, submetido ao regime repetitivo, interpretando que há direito ao crédito quando o insumo for essencial ou relevando ao processo de industrialização, há de se registrar que:

1º) Uma vez comprovada a classificação de tais produtos como materiais intermediários e não de uso e consumo, o direito ao crédito fiscal será legítimo. Por sua vez, não terá direito ao crédito fiscal no caso de caracterizados como materiais de uso e consumo. Em consequência, uma vez comprovado não ser o crédito autorizado por lei, não há de se falar em violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

2º) A corte máxima do país, o Supremo Tribunal Federal, encerra a discussão da tese do direito irrestrito ao crédito do ICMS, nos seus vários julgados, e expresso com a definição de produtos intermediários encetada pelo Ministro Ricardo Lewandowski no RE 508377/MG, de 01.06.2010: *"A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integrem fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidor final"*.

No mérito, propriamente dito, quanto às infrações 1 e 2, relativas às exigências de crédito fiscal indevido nas aquisições de materiais de uso e consumo e a consequente exigência de diferencial de alíquotas, consoante demonstrativo às fls. 11 a 20 dos autos, tratam-se de aquisições de diversos materiais, a exemplo de: USADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA DE REFRIGERAÇÃO (AGENTE DE LIMPEZA FERROQUEST, AMINAS NEUTRALIZ TRIACT, DEPOSITROL SF 5120 BETZDEARBORN, DISPERSANT INORG TRASAR, FOAMTROL, GENGARD, HIPOCLORITO DE SÓDIO, INIBIDORES DE CORROSÃO E POLIMERO DISPRS INORG NEX GUARD); COMO COMBUSTÍVEL DE EMPILHADEIRAS USADAS NO ENSAQUE DE

PRODUTO FINAL (GLP BOTIJÃO C/20KG); PARA DESCARTE DE RESÍDUOS (EMBALAGEM PLÁSTICA 92X90X150 TP A 1000KG E TAMBOR N TR PRODUTO QUÍMICO – 200 LITROS); COMO INIBIDOR DE POLIMERIZAÇÃO EMERGENCIAL (CUPFERRON Q-1300); UTILIZAÇÃO EM LABORATÓRIO (CICLOHEXANONA); USO PARA QUEIMA NO FLARE (GAS NATURAL) e NITROGÊNIO USADO FORA DA ÁREA DE PRODUÇÃO.

Sustenta o recorrente que tais produtos são consumidos direta ou indiretamente em função do processo produtivo de polímeros de PVC, sendo inconteste o direito ao crédito, cuja fidedignidade das alegações sobre a essencialidade dos produtos no processo produtivo fora atestada nos laudos elaborados pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT.

Em que pese razoável tal alegação, há de se esclarecer que, conforme bem explicitado no Parecer da PGE/PROFIS, no PAF de nº 206973.0002/15-0, da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, cujos termos faço aqui como se fossem minhas palavras, por concordar em sua plenitude, o regime da não cumulatividade prescinde da existência de um ciclo de circulação de um bem, ou seja, que um bem passe de uma fase de circulação econômica para outra, seja inserido intrinsecamente no produto objeto da fase seguinte, seja inserido conceitualmente no bem posterior pelo seu desaparecimento com a sua consumação integral.

Em outros termos, o crédito fiscal, na acepção do crédito físico, somente é gerado nas entradas de bens que se destinam a sair do estabelecimento com o produto que será objeto de outro ciclo de circulação econômica, tal como entraram, ou, ainda, fisicamente ou não, como produto final. Dentro desta lógica impõe a legislação, em especial os arts. 19, 20 e 33 da LC nº 87/96.

Portanto, na acepção positivada de bens passíveis de gerar crédito, com amparo no regime de crédito físico, somente os bens consumidos (consumação) e, outrossim, colocados em contatos com o processo de produção (imediatidade), podem engendrar creditamento.

Neste contexto, não há se conferir aos bens utilizados em linhas marginais do processo fabril, mesmo que essenciais, como bens passíveis de gerar crédito, uma vez ainda não incorporado ao nosso ordenamento jurídico o princípio do regime do crédito financeiro.

Por conseguinte, diante da lógica da não cumulatividade do regime do físico, temos como certo que a *essencialidade* não é a pedra de toque para utilização do crédito fiscal, até que seja implantado legalmente o regime do crédito financeiro.

Registre-se que o conceito de essencialidade em espécie é dotado de uma relativização iminente, pois tudo é essencial num processo, até, por exemplo, a utilização de EPs pelos funcionários da empresa, que absolutamente não confere crédito no regime do crédito físico.

Logo, sem margens de dúvidas, a essencialidade não é elemento que define a lógica normativa atual da não cumulatividade.

No caso concreto, vislumbro que os materiais utilizados nas torres de resfriamento, no tratamento de água de refrigeração e na lubrificação/refrigeração de equipamento, a exemplo de inibidores de corrosão, biocidas, óleo lubrificante e fluido refrigerante, não se integram ao produto fabricado pelo sujeito passivo e geralmente se consomem *após* o processo produtivo, de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção ou de proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando vinculados diretamente e simultaneamente a este processo produtivo, logo, são considerados materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Da mesma forma, a utilização do *gás natural* na queima do flare, de modo a viabilizar a manutenção de níveis normais de pressão nas linhas e equipamentos, assim como o *nitrogênio*, empregado na purga em equipamentos, sistemas nas operações de manutenções e de testes de pressão em equipamentos, não se integram ao produto fabricado pelo sujeito passivo e se consomem *após* e não durante o processo produtivo.

Em relação ao “Cupeferron Q-1300”, também especificamente citado nas razões recursais, o qual diz o recorrente ser utilizado emergencialmente como inibidor da reação em determinadas etapas de polimerização, conforme impugnação às fls. 41/42 dos autos, na sustentação oral, inclusive

com a presença do próprio autuante e da engenheira da empresa, foi esclarecido que, apesar de não ser o desejado, tal procedimento enseja na produção de uma resina de baixa qualidade, amarelada, que é comercializada para ser utilizada como sola de calçados, em cujo produto é agregado o Cupeferron.

Diante de tais considerações, os membros desta Câmara de Julgamento Fiscal, quando da discussão do mérito, concluíram que o “Cupeferron Q-1300” se caracteriza como material intermediário na fabricação de produto comercializado pelo sujeito passivo, logo, gera direito ao crédito fiscal nas suas aquisições, devendo os correspondentes valores exigidos nas infrações 1 e 2 serem excluídos, de cujo entendimento me adequei, reformando meu voto inicial em sentido inverso.

Em consequência, me filio à Decisão exarada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0086-12/18, relativo ao Auto de Infração nº 269194.0046/12-4, lavrado contra o mesmo estabelecimento da BRASKEM, reconhecendo o direito ao crédito na aquisição do Cupeferron, por entender se tratar de produto consumido *no processo produtivo* da PVC.

Por fim, em que pese não citados nas razões recursais, em relação ao combustível (glp botijão c/ 20 kg) de empilhadeiras usadas no ensaque de produto final e as embalagens plásticas/tambores utilizados no descarte de resíduos, por tratarem de etapas pós processo produtivo também não há de se falar de direito ao crédito fiscal.

Sendo assim, os materiais empregados na manutenção, como inibidores de corrosão, proteção, limpeza e na assepsia de equipamentos e ambientes, a exemplo de: materiais utilizados no tratamento de efluentes do processo de produção; em análise de laboratórios para controle de qualidade; óleo lubrificante; assim como os utilizados para descarte de resíduos ou após o processo produtivo, se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Em consequência, a legislação específica não permite o direito ao crédito fiscal e prevê o pagamento da diferença de alíquotas, conforme inúmeras decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0067-11/04, CJF 0339-11/13, CJF 0336-12/13 e CJF 0295-12/14.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida, excluindo apenas os valores de R\$6.164,58 e R\$20.034,87, respectivos às infrações 1 e 2, inerentes às aquisições de Cupeferron nos meses de novembro e dezembro de 2014, *remanescendo no mês de novembro/14 os valores de R\$12.236,48 e R\$2.166,12, como também os valores de R\$18.809,54 e R\$ 5.342,84 no mês de dezembro/14, respectivos às infrações 1 e 2.*

ERRATA DÉBITO		
PERÍODO	INFRAÇÃO 1	INFRAÇÃO 2
30/11/14	12.236,48	2.166,12
31/12/14	18.809,54	5.342,84
Totais:	712.784,27	175.542,15

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese a bem fundamentada decisão do Relator, divirjo do posicionamento em relação a matéria dos créditos dos produtos marginais do processo produtivo.

Ora, incontestemente que os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração, bem como o combustível das empilhadeiras utilizadas no ensaque de produto final, para descarte de resíduos, para uso na queima do FLARE tratam-se de materiais indispensáveis para a atividade fim que a recorrente desempenha, já que são vinculados ao processo produtivo, sendo indiscutível serem produtos intermediários, essenciais para o processo produtivo da empresa, logo, insumos.

O conceito de insumo está diretamente ligado à essencialidade. Ou seja, quando um material é de suma importância para a produção da empresa, sendo sua falta ou ausência um limitador para se chegar ao material acabado, estamos diante de um 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.

Salienta-se que o recorrente apresentou laudo técnico do IPT, o qual analisou todos os itens autuados, demonstrando a indispensabilidade de tais itens no processo produtivo da empresa.

Ademais, o Parecer da DITRI 7072/2015 em relação ao produto Gás GLP, aponta que o GLP utilizado na geração de vapor para a produção, considerando a sua essencialidade, bem como a concessão do crédito, demonstra um verdadeiro avanço no entendimento da questão, que vem sendo amplamente discutida neste Conselho de Fiscalização. Assim também vem sendo em relação ao crédito do CUPEFERRON (inibidor de polimerização), reconhecido pelo Relator, após as demonstrações do contribuinte da essencialidade e emprego do produto no processo produtivo. São avanços que merecem destaque.

Assim, 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 incontroverso, 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 arestos 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.”*

Pelo exposto, entendo pela concessão do crédito tributário e inexistência de DIFAL a ser recolhido nas infrações 1 e 2, visto que restou demonstrado no decorrer deste processo a essencialidade dos produtos discutidos na produção final da empresa recorrente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269194.0014/17-6**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$888.326,42**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Elde Santos Oliveira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de agosto de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS