

PROCESSO - A. I. Nº 299904.0002/17-6
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0039-01/18
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/11/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0294-12/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido de que, os produtos utilizados em sistemas de refrigeração e tratamento de água e de efluentes não participam do processo de produção, sendo materiais de consumo, portanto, inadmissível o crédito fiscal utilizado e devido o imposto relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. Infrações subsistentes. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 08/06/2017, para exigir crédito tributário no valor de R\$2.143.133,03, em função das seguintes irregularidades:

Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.552.766,38, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a novembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$525.972,41, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, no mês de dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$64.394,24, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

A 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0039-01/18 (fls. 203 a 210), com base no voto do Relator, a seguir transcrito:

"Inicialmente, no que concerne à preliminar de nulidade por cerceamento de defesa arguida pelo impugnante, não há como prosperar a pretensão defensiva. Verifico que o Auto de Infração foi lavrado com total observância das disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, especialmente, o seu artigo 39, sendo os fatos descritos com clareza e precisão, o que possibilitou o exercício do direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte, registre-se, conforme muito bem exercido com a apresentação da Defesa. A alegação defensiva de se tratar de infrações de diversas naturezas, por certo que não se sustenta.

Na realidade, as três infrações estão indispensavelmente interligadas, vinculadas, pois, o crédito fiscal utilizado indevidamente, referente à aquisição de materiais de uso/consumo, necessariamente, deve ser glosado - conforme a infração 1 - e exigido o imposto atinente à diferença de alíquotas por se tratar de materiais de uso/consumo - infrações 2 e 3.

Quanto à nulidade por ausência de fundamentação das infrações, também não procede a pretensão defensiva.

Os autuantes fundamentaram a autuação corretamente, haja vista que, em face da análise da participação dos produtos, concluíram que não se trata de insumos utilizados no processo produtivo da empresa, mas sim de bens de uso/consumo. A questão se assiste razão ou não aos autuantes, por certo que, se constitui matéria de mérito, cuja análise será procedida mais adiante.

No tocante à arguição defensiva de ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, cabe consignar que esta Junta de Julgamento Fiscal, não tem competência para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de norma tributária, conforme expresso no art. 167 do RPAF/99.

No que concerne ao pedido de diligência/perícia, considero que os elementos acostados aos autos são suficientes para decisão da lide, motivo pelo qual indefiro o pedido, com fulcro no art. 147, I, “a”, II, “a”, do RPAF/99.

No mérito, relativamente à infração 1, constato que assiste razão aos autuantes, haja vista que a legislação do ICMS somente admite o crédito fiscal referente aos produtos empregados diretamente no processo produtivo da empresa, isto é, diretamente a ele vinculado, consoante o art. do RICMS-BA/12, Decreto nº 13.780/12, cuja origem decorre da Lei nº 7014/96 e esta da Lei Complementar nº 87/96.

No presente caso, todos os produtos arrolados na autuação, inclusive os aduzidos pelo impugnante, isto é, carbonato de sódio; biocida; dispersante; inibidor de corrosão; ácido sulfúrico; tripolifosfato de sódio e nitrogênio têm a natureza de uso/consumo do estabelecimento, em face de sua utilização na forma descrita na peça defensiva. Ou seja, a utilização dos referidos materiais não afeta diretamente o produto acabado, pois, ainda que utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se, desse modo, como materiais de consumo e, por consequência, sendo ilegítimo o crédito fiscal apropriado.

Cabe registrar que este tem sido o entendimento deste CONSEF, em reiteradas decisões, a exemplo do Acórdão n. CJF Nº 0106-11/07, cujo voto vencedor, relativo à matéria semelhante à tratada nesta infração, ratifica o entendimento quanto à utilização indevida de crédito fiscal de materiais de uso consumo, conforme reproduzo abaixo:

[...]

Discordo, com a devida venia, do entendimento do ilustre Relator, apenas quanto a sua decisão de Prover Parcialmente o Recurso Voluntário, no que diz respeito às duas primeiras infrações, as quais exigem o ICMS nos montantes de R\$ 29.061,18 e R\$ 8.717,24, respectivamente, em razão da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquotas referente aos produtos: hipoclorito de sódio; carbonato de sódio; hidrato de hidrazina; fosfato trissódico; fosfato de sódio tribásico; hidrogênio; nitrogênio; antiespumantes para poços; joelho; óleo lubrificante e graxa, provenientes de outras unidades da Federação.

Entende o ilustre relator que procede a exigência apenas quanto à “materiais genéricos, como graxa, joelho, tubo inox, óleo lubrificante, e PVA TB”. Os demais itens glosados tratam-se de “artigos químicos imprescindíveis à produção industrial, na condição irremovível para obtenção da qualidade desejável, gerando ou não resíduos, os quais no curso do processo poderão ser adicionados ou não ao produto final.”

Já o recorrente sustenta que os produtos: hipoclorito de sódio, utilizado para controle de microbiológico; fosfato trissódico, para controle do pH; hidrato de hidrazina, dosado para consumir o oxigênio dissolvido na água, e carbonato de sódio, utilizado para controle de pH evitando corrosão e/ou incrustação, tratam-se de insumos indispensáveis para a produção de amônia e ureia. Quanto aos demais produtos reconhece e recolhe o ICMS devido, conforme DAE e demonstrativo, às fls. 166 e 167 dos autos.

A acusação fiscal, relativa à primeira infração, reporta-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento – referente a produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e tratamento de efluentes.

Na Decisão recorrida foi consignado que “os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes não ensejam a utilização de crédito fiscal, tendo em vista que não são considerados produtos intermediários, pois não são afetados aos processos produtivos, servindo na conservação e preservação de equipamentos adequando os efluentes à legislação ambiental”.

De tais considerações, não resta a menor dúvida de que os produtos químicos utilizados no tratamento da água de refrigeração e no tratamento de efluentes, materiais sob análise, cujos créditos foram glosados e exigidos o diferencial de alíquotas, são destinados ao uso e consumo do estabelecimento, pois não afetam diretamente o produto acabado, por não serem consumidos nem integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à produção.

A legislação estabelece que a utilização de créditos fiscais relativos às matérias-primas e produtos intermediários se condicionam a que as mercadorias adquiridas sejam consumidas no processo industrial, ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção (RICMS/97, art. 93, § 1º).

É necessário que se saliente que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é onde o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

*Observo que esse entendimento está perfeitamente de acordo com a definição que o RICMS/97 estabelece para as mercadorias de **uso e consumo** do estabelecimento (artigo 93, inciso V, alínea “b”): “as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação”, o que é o caso dos produtos objeto destas duas infrações, como explanado anteriormente, que não se consomem efetiva e diretamente no próprio processo industrial. Logo, é vedada a utilização do crédito e devida a diferença de alíquotas, pois não se consideram consumidos imediata e integralmente tais produtos em cada processo produtivo, nem tampouco integram ao produto final.*

Por fim, a Lei Complementar nº. 87/96, alterada pela Lei Complementar nº 122/06, no seu art. 33, I, prevê que as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento somente darão direito de crédito a partir de 1º de janeiro de 2011. Esta determinação também foi recepcionada no art. 29, § 1º, II, da Lei Estadual nº. 7.014/96, e pelo art. 93, V, “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para homologar a Decisão recorrida, no sentido de se manter o valor originalmente exigido nas duas primeiras infrações.”

Por se tratar de uma matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, considero pertinente, também, invocar e reproduzir excertos do voto vencedor proferido no Acórdão CJF nº 0242-12/05, que, inclusive, abordou o aspecto aduzido pelo impugnante quanto à existência de voto divergente favorável à tese defensiva, no caso o Acórdão JJF Nº. 0262-02/06, conforme abaixo:

[...]

Conforme reiteradas decisões deste CONSEF, os produtos utilizados no tratamento da água de refrigeração, no controle do pH e para evitar incrustações e corrosões são classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção. É importante ressaltar que esses produtos quando utilizados no tratamento de efluentes são utilizados após o processo produtivo, quando é feito o tratamento dos resíduos decorrentes do processo fabril. A tese defendida pelo Dr. José Bezerra Lima Irmão no Acórdão recorrido não representa o entendimento deste CONSEF sobre a matéria. As abalizadas alegações recursais pertinentes à inconstitucionalidade da vedação do direito aos referidos créditos fiscais não podem ser apreciadas por este colegiado, pois, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, a apreciação da inconstitucionalidade da legislação tributária estadual não se inclui na competência deste órgão julgador. Dessa forma, as aquisições desses produtos, considerados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, não dão direito à apropriação do correspondente crédito fiscal, ao teor do disposto no art. 93, V, “b”, do RICMS-BA/97. Somente a partir de 01/01/07, será permitida pela legislação tributária a apropriação desses créditos fiscais.

Uma vez que os produtos químicos arrolados na autuação são classificados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais desses materiais, nos termos do art. 5º, I, do RICMS-BA/97.

Em face do comentado, estão caracterizadas a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao uso e consumo (infração 1) e a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material de uso e consumo (infração 2). Dessa forma, foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal”.

A leitura dos excertos dos votos acima reproduzidos, permite concluir que, o entendimento prevalecente neste CONSEF, aponta no sentido de que os produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado, isto é, ainda que utilizados no processo industrial não sejam a ele diretamente vinculados, enquadram-se como materiais de uso e consumo.

Diante disso, acorde com o entendimento predominante neste CONSEF, considero correta a glosa do crédito fiscal atinente às aquisições dos produtos arrolados na autuação, sendo, desse modo, procedente a infração 1.

No respeitante às infrações 2 e 3, por estarem vinculadas à infração 1, sendo que o impugnante utilizou os mesmos argumentos defensivos para rechaçar as três acusações fiscais, também são procedentes, haja vista que, por se tratar de materiais de consumo adquiridos fora do Estado da Bahia, é cabível a exigência da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. Infrações subsistentes.

Quanto ao pedido do impugnante para que esta Junta de Julgamento Fiscal declare a multa excessiva, certamente existe um óbice intransponível para atendimento do pleito, no caso a determinação do art. 167 do

RPAF/99, que veda a declaração de inconstitucionalidade por parte do órgão julgador administrativo.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 220 a 231), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual suscitou a nulidade da autuação por cerceamento de defesa em razão de não terem sido apontados os fundamentos que levaram a desconsiderar a qualidade de “insumos” e “vinculados à produção” das mercadorias que adquiriu, bem como por terem sido compiladas diversas infrações em um mesmo Auto de Infração, já que o prazo de defesa de 60 dias deveria ser entendido para cada lançamento tributário, e não um feixe de supostas infrações condensadas em um único ato.

Também sustentou que o indeferimento do pedido de diligência/perícia que requereu representa violação ao dever de motivação da decisão administrativa, implicando em nulidade, não havendo nos autos nenhum elemento técnico que esclareça o uso das substâncias em questão, sendo que o Acórdão CJF nº 0106/11-07 citado na análise do mérito não serve como precedente, pois os produtos e os estabelecimentos industriais são diferentes.

No mérito, alegou que a Decisão ora recorrida foi equivocada, transgredindo o princípio da não-cumulatividade, pois somente os produtos constantes das Notas Fiscais nº 180 (Infrações 1 e 3), 10.805, 43.905 e 46.974 (Infração 1), nos valores históricos de R\$272,39 (Infração 1) e R\$979,14 (Infração 3), é que são considerados materiais de uso e consumo, escriturados indevidamente como insumos, tal como reconhecido em sua Defesa, sendo os demais produtos essenciais ao seu processo produtivo e indispensáveis à consecução do seu objeto social, cuja falta impede a realização ou altera a normalidade do seu processo produtivo, conforme se depreende dos laudos técnicos dos produtos adquiridos (fls. 157 a 168-v):

Carbonato de sódio: utilizado para ajuste de PH, tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.

Biocida: atua na eliminação de micro-organismos, evitando processos de corrosão e a formação de depósitos e incrustação que possa comprometer a integridade dos equipamentos.

Dispersante: utilizado no processo de coqueamento com finalidade de manter as partículas em suspensão na água de refrigeração, facilitando sua retirada, assim como evitar indesejadas concentração mais altas de sais.

Inibidores de corrosão: essencial para o processo via tratamento de água de refrigeração, é incorporado totalmente à água de resfriamento, a fim de prevenir ou inibir o estabelecimento de processos corrosivos nos equipamentos em que essa água de refrigeração é utilizada, sendo que a sua ausência pode acarretar a redução expressiva da vida útil de equipamento de grande porte e custo.

Ácido sulfúrico: utilizado na geração de dióxido de cloro, um dos biocidas possíveis de serem utilizados na Estação de Tratamento de Água – ETA das refinarias, visando inibir a proliferação de micro-organismos que possam comprometer a integridade dos equipamentos quanto à corrosão e incrustação.

Tripolifosfato de sódio: utilizado no processo de Utilidades como inibidor de corrosão e aplicado na água recebida da ETA e destinada à caldeira, bem como na Estação de Tratamento de Dejetos Industriais - ETDI para tratamento biológico dos efluentes.

Nitrogênio: essencial para o processo, uma vez que tem finalidade de dar partida, inertizar, selar bombas e compressores, e purgar as unidades, sendo consumido no processo e imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na refinaria.

Disse que o dissenso na questão em tela envolve especialmente a definição de material secundário, colacionando excerto de decisão do TJ/BA, e pugnou pela improcedência parcial das Infrações 1 e 3 e total da Infração 2.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa em razão da utilização indevida de crédito fiscal e da falta de pagamento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias destinadas ao consumo do Autuado.

O Autuado suscitou três preliminares de nulidade, sendo duas por cerceamento de defesa, por não terem sido apontados os fundamentos que levaram a desconsiderar a qualidade de “insumos” e “vinculados à produção” das mercadorias que adquiriu e por terem sido compiladas diversas infrações em um mesmo Auto de Infração, e uma por falta de motivação da decisão que indeferiu o pedido de diligência e/ou perícia.

Ressalto que o deferimento ou não de um pedido de diligência depende da convicção do julgador, pois a diligência e a perícia são previstas na legislação para elucidar as dúvidas quanto à utilização ou a função do produto. No caso em tela, não há nenhum questionamento sobre a utilização dos produtos, mas se este uso deve ser considerado como material de uso e consumo ou não, o que se configura em análise de mérito, a qual será analisada oportunamente neste voto.

Não vislumbro cerceamento de defesa na alegação de que não foram apontados os fundamentos para classificar os produtos como material de uso e consumo, esta matéria é continuamente discutida em Autos de Infração, a exemplo do Acórdão CJF nº 0137-12/16, lavrado contra o Autuado e que contém os mesmos produtos ora autuados.

A alegação defensiva de se tratar de infrações de diversas naturezas não se sustenta, afinal na Infração 1 é exigido o imposto por crédito indevido dos produtos classificados como material de uso e consumo, e nas Infrações 2 e 3 é exigido o imposto referente à diferença de alíquotas quando a aquisição destes mesmos produtos foi efetuada em outras unidades da Federação.

O presente Auto de Infração atende perfeitamente ao disposto no parágrafo único do Art. 40 do RPAF/99, *in verbis*:

“Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.

Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.” (grifo nosso)

Ademais, constato que estão presentes todos os elementos constantes do Art. 39 do RPAF/99, sem vícios que maculem o lançamento. Portanto, afastos as nulidades arguidas.

No mérito, analisarei todas as infrações em conjunto, assim como está no Recurso Voluntário, visto que, como já dito, se referem aos mesmos produtos, sendo que o imposto relativo à diferença de alíquotas foi exigido quando os produtos foram adquiridos em outras unidades da Federação.

Saliento que não há divergência em relação à utilização dos produtos questionados no Recurso Voluntário, mas tão somente à sua classificação como materiais de uso e consumo. Quanto as demais produtos constantes da autuação, não foi apresentada contestação, pelo que reputo correta a classificação como material de uso e consumo.

No presente caso, todos os produtos arrolados na autuação têm a natureza de material de uso e consumo do estabelecimento, em face de sua utilização na forma descrita no Recurso Voluntário, inclusive os aduzidos pelo Autuado, carbonato de sódio, biocidas, dispersantes, inibidores de corrosão, ácido sulfúrico, tripolifosfato de sódio e nitrogênio.

É corrente o entendimento neste CONSEF que são classificados como material de uso e consumo, sendo vedada a apropriação de créditos fiscais, os biocidas, dispersantes e demais produtos para tratamento de água, visando a preservação dos equipamentos, assim como os produtos utilizados na purga de equipamentos e tratamento de efluentes.

Cabe registrar que há reiteradas decisões neste sentido, relativas a diversas empresas, inclusive o

Autuado, a exemplo do Acórdão CJF nº 0137-12/16, cujo voto vencedor, relativo à matéria semelhante à tratada nestas infrações, ratifica o entendimento quanto à utilização indevida de crédito fiscal de materiais de uso e consumo, o qual colaciono a seguir:

“Quanto às infrações 2 e 3, nas quais exigem o ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal e por falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, o recorrente aduz que as exações são resultados, em síntese, de divergência sobre uma série de produtos intermediários adquiridos pela PETROBRAS, que tem direito ao crédito fiscal, sob pena de violar o princípio da não cumulatividade do ICMS, pois as aquisições das mercadorias não implicam em despesas, mas, sim, custos de produção, cujos produtos são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado.

Consta no Anexo B, às fls. 17 a 85 dos autos, tratar-se de entradas dos seguintes produtos, sobre os quais o recorrente atesta as seguintes aplicações:

Polieletrólito. Essencial no tratamento de água, pois auxilia a formação de flocos e com isso a água floculada escoar por gravidade para o decantador onde ocorre a separação das fases líquida (água) e sólida (flocos), e consequentemente a retirada de impurezas. Não há recuperação do Polieletrólito após sua utilização e a sua não-utilização reduziria acentuadamente a eficiência do processo de tratamento de água.

Nitrogênio. Essencial para o processo, uma vez que tem finalidade de dar partida, inertizar, selar bombas e compressores, e purgar as unidades. O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na refinaria. Esse produto é consumido no processo.

Inibidores. A aplicação de inibidor de corrosão é essencial para o processo via tratamento de água de refrigeração, a fim de prevenir ou inibir o estabelecimento de processos corrosivos nos equipamentos em que essa água de refrigeração é utilizada; o contato do Dispersante se dá com a água de refrigeração e o produto não é recuperado; o inibidor de corrosão para água de resfriamento é essencial para o processo arrefecimento dos equipamentos, pois ele tem como finalidade impedir ou diminuir a corrosão e a incrustação nos equipamentos. A ausência desse produto pode acarretar a redução expressiva da vida útil de equipamento de grande porte e custo, causada pela instalação precoce de corrosão, e o inibidor de corrosão é incorporado totalmente à água de resfriamento.

Amina Neutralizante. Evita o processo corrosivo nos equipamentos; sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina filmica que recobre as partes internas do equipamento.

Cloro. Essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de micro-organismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico.

Cloreto de cálcio. Com função de remover os fluoretos orgânicos solúveis em água proveniente da soda gasta da lavagem dos gases e é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário.

Desemulsificante. Com 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.

Carbonato de sódio. Utilizado para ajuste de PH tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.

Ácido. Utilizado para facilitar a produção de petróleo pela remoção de substâncias indesejáveis.

Água. Insumo fundamental para o funcionamento da RLAM, sendo cuidada 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.

É necessário que se saliente que, da mesma forma que os produtos intermediários, os materiais de uso e consumo também são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal e o direito ao uso do crédito fiscal no âmbito deste CONSEF é onde o consumo acontece: se o material é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo. Portanto, pode-se dizer que, embora não se integrem ao produto fabricado pelo sujeito passivo, os produtos intermediários se “consomem” no processo produtivo, estando vinculados a este processo, pois entram em contato direto com os bens produzidos.

No caso, os produtos relacionados não são usados diretamente no próprio processo produtivo do contribuinte,

mas em função da necessidade de impedir a formação de micro-organismos e impurezas, evitar a corrosão dos equipamentos e prevenir o risco de explosão durante os processos de purga, além de tratar os dejetos (ou efluentes) resultantes da industrialização, ressaltando não ter apurado, dentre os exigidos, a presença de produtos desemulsificante e ácido.

Diante de tais informações, só há como anuir ao Parecer PGE/PROFIS de que os produtos listados, "... dentre os quais se incluem nitrogênio líquido, cloro, inibidores de corrosão, etc., são utilizados no tratamento de água e no sistema de combate a incêndio de todas as unidades de produção da refinaria, evidenciando a sua utilização fora do processo produtivo. Os demais produtos objeto dessas infrações se prestam a promover a conservação dos equipamentos industriais e tratamento de efluentes industriais, não correspondendo a qualquer atividade produtiva."

Em consequência, tais produtos são, efetivamente, de uso e consumo, não podendo ser enquadrados como insumos, nem produtos intermediários, sendo a utilização do crédito fiscal correspondente vedada e cabendo o recolhimento do correspondente diferencial de alíquota.

Inerente à alegação recursal de que as Notas Fiscais nºs 24658, 24660 e 24661 foram emitidas pela RLAM para ajuste das notas fiscais de saídas que perderam o prazo de cancelamento, como bem pontuou o Parecer da PGE/PROFIS, tal pleito resta prejudicado visto que, conforme consignado na decisão de piso, os autuantes acataram os reclames da defesa com relação às Notas Fiscais nºs 24658, 24660 e 24661 e, assim, procederam à alteração dos demonstrativos de débitos. Mantida a Decisão."

Diante do exposto, coaduno com o voto vencedor transcrito acima e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO DIVERGENTE

O motivo das infrações é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento, bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação.

No presente caso, todos os produtos arrolados na autuação, com exceção dos produtos constantes das Notas Fiscais nº 180 (Infrações 1 e 3), 10.805, 43.905 e 46.974 (Infração 1), nos valores históricos de R\$272,39 (Infração 1) e R\$979,14 (Infração 3), escriturados indevidamente como insumos, conforme reconhece a Recorrente, são essenciais ao processo produtivo da empresa, o que dá direito ao crédito de ICMS nas aquisições de tais mercadorias, dispensando, portanto, a necessidade de recolhimento de diferencial de alíquota, em face de sua utilização na forma descrita na peça defensiva.

De plano, deixo claro o dissenso quanto à necessidade de integração do produto final, requisito elencado em legislação passada, que não mais vige após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e, especialmente, da Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, a questão posta em discussão neste PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos.

No entender do n. Relator, todos os produtos relacionados aos mencionados lançamentos são produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea "b" do RICMS/BA vigente à época dos fatos, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas, *in verbis*:

Art. 93. (...)

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

(...)

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou

consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos legais para o direito ao crédito do ICMS, conforme o artigo 93, inciso I, alínea 'b', parágrafo 1º, do RICMS/BA-97, então vigente, e abaixo colacionado, *in litteris*:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

(...)

§ 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;

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que **o legislador estadual**, ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, **estabeleceu que devem estar presentes**, para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, **uma das condições ali elencadas**, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização e; i) deve ser consumida no mencionado processo **OU** ii) deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se refere a alínea “b” destina-se a abarcar os produtos intermediários, o material de embalagem, bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Portanto, as mercadorias que dão direito ao crédito, devem ter como característica: i) a vinculação à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, ii. a) podendo ser consumidas no processo produtivo (v.g. produtos intermediários – alínea ‘b’) ou ii. b) na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso (v.g. matéria prima ou insumos – alínea ‘c’).

Cabe agora demonstrar o não enquadramento das mercadorias como sendo destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas por um estabelecimento se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção

entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem às alíneas “a” e “b” destina-se a abarcar os produtos intermediários, o material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos**, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Neste ponto, faz-se cogente apontar o conceito legal das mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme a dicção do inciso V, alínea ‘b’, do artigo 93 do então vigente RICMS/BA-97, abaixo colacionado:

Art. 93

(...)

V – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. (grifos meus)

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, a norma regulamentar define o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando, para tanto, o advérbio **não** para expressar o conceito pretendido pela negação.

O legislador estabeleceu claramente que mercadoria de uso e consumo, que não dá direito ao crédito, é aquela que não é consumida ou não integram o produto final ou o serviço, como elemento indispensável ou necessário.

Logo, dará direito ao crédito caso a mercadoria seja consumida na produção ou integre o produto final, pois, por lógica, será um produto intermediário ou insumo (ambos elementos indispensáveis ou necessários para a produção).

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no §1º, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas, previstas no seu inciso V.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade de aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º do então vigente art. 93 do RICMS/BA-97, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução.

Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se

subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pelas alíneas “a” e “b” do inciso V do artigo 93.

Entretanto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício.

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente. Realmente, matéria prima não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos ou utilizados ou vinculados na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua consecução.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97, devendo, assim, SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Portanto, voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração, para exigir, apenas, os valores referentes aos produtos constantes das Notas Fiscais nº 180 (Infrações 1 e 3), 10.805, 43.905 e 46.974 (Infração 1), nos valores históricos de R\$272,39 (Infração 1) e R\$979,14 (Infração 3), reconhecidos pela Recorrente que foram escriturados, equivocadamente, como insumos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **299904.0002/17-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.143.133,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Carlos Antonio Borges Cohim Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS