

**PROCESSO** - A. I. N° 279196.0009/17-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF nº 0139-05/18  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/12/2018

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0304-11/18**

**EMENTA. ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2 . DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES FORA DO ESTADO DESTINADO AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO. A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está fartamente ilustrada com julgamentos dos mesmos itens aqui em apreço. O produto intermediário, além de ser essencial ao processo produtivo requer que seu desgaste esteja vinculado ao contato direto com a produção, jamais atuando na linha marginal como ocorre com o material de manutenção, que se quer entra em contato direto com o material produzido. Assim, o crédito é indevido, e por consequência, como é devido o correspondente diferencial de alíquotas correspondentes às aquisições. Infrações 1 e 2 procedentes. Mantida a decisão recorrida. **b)** PAGAMENTO A MENOS. A infração 3 decorreu da falta de recolhimento do ICMS diferença de alíquotas, de mercadorias adquiridas em outros estados para consumo do estabelecimento. À fl. 87 da informação fiscal, os autuantes reconhecem que houve mesmo os erros apontados, refazendo o demonstrativo da infração. Conforme se depreende da defesa, no cálculo desta infração os autuantes em diversas notas fiscais subtraíram o valor do imposto destacado na nota fiscal, cobrando-se integralmente o ICMS. Infração 3 procedente em parte. Mantida a Decisão recorrida Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente Processo Administrativo Fiscal de Recurso de Ofício e Voluntário, interpostos em razão do Acórdão da 5<sup>a</sup> JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 19/12/2017, quando foi lançado de ofício o valor histórico de R\$356.885,00 acrescido de multa de 60% em decorrência das seguintes infrações:

*Infração 01 - 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O contribuinte creditou-se de ICMS referente às aquisições de material de uso/consumo (a exemplo de óleos lubrificantes para engrenagens, inibidores de corrosão, graxas lubrificantes, oxigênio medicinal etc.) como se insumo fosse, conforme demonstrativos constantes do anexo I. Total da Infração: R\$219.820,59.*

*Infração 02 - 06.02.01 - 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. O contribuinte deixou de recolher ICMS de diferença de alíquotas referente às mesmas aquisições de material de uso/consumo tratadas na infração 01 (a exemplo de óleos lubrificantes para engrenagens, inibidores de corrosão, graxas lubrificantes, oxigênio medicinal etc.) por considerar tais*

*mercadorias como se insumos fossem, conforme demonstrativo constante do Anexo I. Total da Infração: R\$50.929,17.*

*Infração 03 - 06.02.01 - 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. Refere-se à parcela de ICMS por diferença de alíquotas nas aquisições de materiais para uso/consumo que o contribuinte deixou de recolher em virtude de ter calculado a menor o montante realmente devido, ou seja, houve recolhimento a menor do ICMS por diferença de alíquotas. Tudo conforme demonstrativos constantes dos anexos II e III. Total da Infração: R\$86.135,24.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial com fundamentos no voto condutor, abaixo transcrito.

#### **VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto de três imputações fiscais. A primeira infração está relacionada ao creditamento indevido de ICMS de mercadorias tratadas com insumos pelo contribuinte, vinculadas ao seu processo produtivo e consideradas pelo autuante no rol dos bens de uso e consumo. Esse item da autuação abarcou produtos listados no Anexo I do A.I., envolvendo óleos e graxas lubrificantes, destinados à conservação de máquinas e equipamentos e inibidores de corrosão, dispersantes para tratamento de água, biocidas, hipoclorito de sódio, álcool metílico e congêneres, utilizados no tratamento de água de refrigeração. A infração 02 está relacionada à primeira imputação e refere-se à cobrança do correspondente ICMS da diferença entre as alíquotas internas e a que incidiu na operação interestadual de aquisição dos produtos objeto da glosa dos créditos fiscais (ICMS-DIFAL). A infração 03, por sua vez, abarcou a cobrança do ICMS-DIFAL realizada a menor pelo contribuinte em relação às operações com mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento.*

*Ainda na fase de defesa, o contribuinte reconheceu a procedência de parte das cobranças lançadas nos itens 01 e 02 do A.I., envolvendo as operações de aquisição dos produtos acetona, hidróxido de sódio, monitor de glicose, climatizador, álcool etílico, éter de petróleo, gás liquefeito de petróleo (GLP), oxigênio medicinal, bureta automática, joelho, cartuchos, refis, juntas cortadas, areia, nitrato de prata, serviços de lanches e ácido fosfórico. Afirmou que esses produtos foram indevidamente escriturados como insumos de produção e que reconhece o pagamento das parcelas, em valores históricos, de R\$1.514,71 a título de crédito indevido (infração 01) e de R\$1.782,95, de ICMS-DIFAL (infração 02), totalizando a cifra de R\$3.297,65, valor esse quitado conforme atesta o DAE e comprovante de pagamento, juntados às fls. 98/99 deste PAF.*

*Afirmou também que parte dos créditos glosados, integrante da relação de produtos listados às fls. 49/50 deste PAF, se referem a documentos fiscais que acobertaram aquisições de materiais de uso e consumo em que não houve o aproveitamento integral dos créditos, reclamando a exclusão desses valores no importe de R\$1.374,25.*

*Na discussão de mérito estão também incluídos os créditos de ICMS dos produtos utilizados na lubrificação de máquinas e equipamentos (graxas e lubrificantes) e aqueles destinados ao tratamento de água de refrigeração, aplicados nas tubulações da unidade fabril da empresa autuada. Em relação a esses itens, a defesa sustenta serem insumos, posto que indispensáveis à manutenção das atividades operacionais da unidade fabril da empresa sem os quais ficaria comprometida a realização do processo produtivo ou haveria alterações significativas na sua normalidade. Disse ainda que esses itens são contabilizados como custos de produção por estarem diretamente relacionados com as atividades fins da empresa e que na sistemática de creditamento vigente a partir da Lei Complementar 87/96, os itens que compõem o custo de produção geram direito de crédito do imposto, estando excluídos desse regime aqueles materiais que venham a ser contabilizados como despesas, por não se encontrarem vinculados de forma direta ou indireta ao processo de transformação industrial. Para sustentar essa interpretação a empresa defendente se valeu da legislação do Imposto de Renda Federal, regulada pelo Dec-Lei nº 1.598/77 e de normas contábeis firmadas pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON).*

*Os autuantes sustentam, por sua vez, que o direito ao crédito está vinculado à utilização dos produtos diretamente na atividade produtiva, na condição da matéria-prima, produto intermediário, catalisador ou material de embalagem, conforme prescreve o art. 309, do RICMS/2012. Argumentaram que os produtos aplicados no tratamento de água de refrigeração não estão diretamente ligados à transformação das matérias-primas. Já os óleos lubrificantes e as graxas são típicos materiais de consumo, pois a função dos mesmos, na atividade operacional, é manter os equipamentos, lubrificando-os, evitando os efeitos da oxidação e da corrosão e aumentando a vida útil das peças e componentes.*

*Diante dessas explicações dadas pelo autuado e pelos autuantes em suas intervenções no processo, entendo ser desnecessária a remessa dos autos para a realização de diligência e/ou perícia fiscal, visto que a matéria de ordem fática, quanto à afetação dos bens na atividade operacional da empresa, foi precisamente esclarecida pela impugnante e também discutida, em detalhes, pelos autuantes. Assim, com fulcro no art. 147, I, "a", e II "a" e "b", do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia aprovado*

*pelo Decreto nº 7.629/99), indefiro o pedido de prova pericial/diligência, pois não é necessária já que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.*

*Passo doravante ao exame de mérito, fazendo inicialmente considerações em torno do regime de crédito físico versus crédito financeiro, tema que foi levantado pelos autuantes na informação fiscal. Essa questão é relevante e tem cabimento em derredor da controvérsia do direito ao creditamento dos denominados “produtos intermediários”, que participam diretamente do processo produtivo, interagindo com as matérias-primas, nele são consumidos, porém não se incorporam ao produto final fabricado, salvo resíduos indesejáveis. Já os bens do ativo imobilizado, a exemplos de máquinas e equipamentos, jamais se incorporam fisicamente aos produtos gerados no processo fabril e estão submetidos à perda de valor, por conta da depreciação ou da obsolescência.*

*A normatização do regime de crédito do ICMS, especialmente após a edição da Lei Complementar nº 87/96 afastou, em relação aos “produtos intermediários”, a exigência de: a) o consumo integral e imediato ou instantâneo dos insumos no processo fabril; b) a indispensável incorporação do insumo ao produto final (regime do crédito físico). Se as mercadorias adquiridas para uso nas atividades fabris tivessem que obrigatoriamente integrar fisicamente o produto final, para efeitos de concessão do direito ao crédito, as disposições da legislação relativas aos produtos intermediários perderia todo o sentido na norma. Seria uma definição vazia e de total inaplicabilidade. O princípio da não cumulatividade do ICMS poderia ser facilmente burlado, em contrariedade ao regime jurídico estabelecido a partir de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87.*

*Nesse sentido dispõem os arts. 19, 20 e seguintes da Lei Complementar Federal do ICMS, que não contém qualquer dispositivo que determine que os insumos tenham que se incorporar fisicamente ao produto final objeto da atividade de fabricação, conforme constou da fundamentação do Auto de Infração na fase de informação fiscal.*

*Importante ressaltar também que a Constituição de 1988, em seu art. 155, § 2º, inc. XII remeteu para a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, e, portanto, definir o regime jurídico para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade do ICMS.*

*Reproduzimos abaixo, no que tem pertinência com o caso concreto em exame, o teor dos dispositivos da LC nº 87/96 citados:*

**Art. 19.** *O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

**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.*

**§ 2º** *Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.*

**§ 3º** *É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

**I** - *para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

**II** - *para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

**§ 4º** *Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.*

*(...)*

*As mesmas prescrições normativas estão inseridas na Lei Ordinária Estadual que instituiu o ICMS na Bahia – Lei nº 7.014/96 – em seus arts. 28, 29 e seguintes.*

*Assim, a expressão “produto intermediário” abrange exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, entendido aqui como o processo de produção e de disponibilização dos produtos acabados para posterior circulação, econômica, jurídica ou física, de forma que no conceito de produtos intermediários estão albergados aqueles elementos indispensáveis e efetivamente utilizados na atividade fabril, até que as mercadorias estejam aptas para venda pelo fabricante, mas que não se integram ao produto final, salvo os*

resíduos indesejáveis.

Passo então, doravante, ao exame de mérito da autuação no que concerne aos bens lançados como insumos na contabilidade da empresa, com a apropriação de créditos na escrita fiscal do ICMS e entendidos pelo fisco na categoria de bens de uso e consumo do estabelecimento fabril da PETROBRAS.

Em relação aos produtos destinados ao tratamento de água de refrigeração, compreendendo os inibidores de corrosão dos equipamentos da fábrica, biocidas, hipoclorito de sódio, dispersantes e álcool metílico, são elementos, conforme descritivo feito pelo contribuinte na peça de defesa, destinados a eliminar micro-organismos, a exemplo, de algas e bactérias, nos sistema de água de resfriamento da unidade fabril, remover resíduos indesejáveis de hidratados, óleos e sais, entre outras funções corretivas. Os mencionados produtos, com a respectiva participação na atividade da empresa foram descritos pelo contribuinte na peça de defesa e são produtos destinados a evitar que os equipamentos e tubulações da unidade fabril sofram corrosões e incrustações indesejáveis e operam também no controle microbiológico daqueles equipamentos e tubulações.

Conforme jurisprudência reiterada desse Conselho Estadual de Fazenda, em decisões de 1º e 2º graus, algumas delas citadas na peça informativa dos autuantes, a exemplo dos Acórdãos 0152-11/11; 0137-02/12; 0049-04/11; 0301-12/12, os insumos utilizados no sistema de água de resfriamento, para efeito de evitar corrosão nos equipamentos, não ensejam crédito fiscal de ICMS. De acordo com o Acórdão nº 0049-04/11, através do qual caso semelhante foi julgado por este CONSEF, temos que: “O sistema de resfriamento de água tem a função de gerar menores temperaturas para as correntes intermediárias do processo, deixando-as, desse modo, em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O método consiste em transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) por intermédio do contato entre ambos. A água que resfria as correntes – ao se aquecer – permite que os seus sais se tornem insolúveis e, junto com microorganismos, se depositem nas paredes dos trocadores de calor, o que pode danificá-los através da corrosão e ocasionar a parada da planta. Para evitar isso é que são usados os produtos DISPERSANTE SISTEMA RESFRIAMENTO e TRASAR 73202. Portanto, tais materiais, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que se caracterizam como matérias-primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis. O combate ao depósito de sais e microorganismos, bem como à corrosão, pode ser levado a efeito por outros meios que não sejam o uso de DISPERSANTE SISTEMA RESFRIAMENTO e TRASAR 73202. Concluo que não fazem parte do processo de produção, por serem inseridos em uma corrente secundária (água de resfriamento), que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de prevenir danos aos equipamentos da planta”.

Com base na reiterada jurisprudência desse Tribunal Administrativo, não acato o pleito do contribuinte para que se proceda a retirada dos produtos classificados como inibidores corrosão, biocidas, dispersantes, hipoclorito de sódio e álcool metílico.

No que se refere aos óleos e graxas lubrificantes são itens, conforme descrito pela própria defesa, aplicados nas peças rotativas de máquinas e equipamentos atuando na proteção anticorrosiva de seus componentes, evitando o superaquecimento e o travamento de giro de suas partes. Não participam diretamente do processo de transformação das matérias-primas, pois funcionam como elementos voltados a maximizar a vida útil dos ativos classificados como maquinários.

O mesmo raciocínio, quanto a não participação direta no processo produtivo, se aplica aos óleos e graxas utilizados na conservação e lubrificação dos equipamentos da fábrica, visando o aumento da vida útil.

Não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando na industrialização ou fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo, total ou parcial, ao longo do processo.

Importante registrar que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE nº 354376/MG), de certa forma reproduziu a tese aqui defendida, conforme abaixo transcrito.

“A regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS, mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal”.

Relativamente aos estornos de crédito que a defesa afirma terem sido efetuados em relação à parte dos bens adquiridos para uso e consumo e listados às fls. 49/50, no importe de R\$1.374,25, não foi apresentado nos autos, nas duas intervenções defensivas, cópias de documentos fiscais e de livros que evidenciassem a realização desses lançamentos em sua escrita. As planilhas apresentadas na mídia digital não configuram prova robusta do que foi alegado pela defesa, no tocante ao estorno daqueles valores, razão pela qual mantenho na exigência fiscal o valor impugnado pelo contribuinte.

Pelas razões acima expostas fica mantida a exigência fiscal em relação às parcelas que compõem os itens 01 e 02 do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos pelo contribuinte.

*No que se refere à infração 03, atinente à cobrança do ICMS - DIFAL recolhido a menor em virtude de erro na quantificação da base de cálculo, o contribuinte, na fase de defesa, após analisar a metodologia aplicada pelos autuantes na apuração do imposto constatou que não foram deduzidos os créditos fiscais destacados nas notas fiscais de aquisição dos produtos em operações interestaduais. Os auditores fiscais, na fase de informação fiscal, reconheceram o equívoco e procederam à revisão dos valores autuados, reduzindo o débito de R\$86.135,24 para R\$12.489,43, conforme Demonstrativo reproduzido à fl. 87 dos autos. A infração 03 deve, portanto, ser ajustada, em conformidade com a revisão processada pelos autuantes, com a dedução dos créditos fiscais que não foram considerados no levantamento originário.*

*Pelas razões acima expostas nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

A JJF recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, e inconformada com o julgamento de primeira instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso Voluntário fls. (128/136).

O Recurso Voluntário reporta-se apenas às duas primeiras infrações, já que o Recorrente revela ter aceitado a revisão feita pelos autuantes na infração 3. Repete os mesmos argumentos da defesa inicial quanto as infrações 1 e 2, que decorrem do crédito de ICMS apropriado pela aquisição de produtos químicos utilizados pelo Contribuinte, como insumo no processo produtivo (Infração 01), e da falta de pagamento do DIFAL devido nas entradas deles, já que supostamente caracterizam bens de uso e consumo (Infração 02).

Lista os mesmos produtos da defesa, inicial, dos quais transcrevo alguns abaixo:

*Biocida: utilizado no sistema de membranas de osmose reversa para evitar a proliferação de microrganismos nas membranas, que formam biofilme e reduzem a capacidade de filtração.*

*Dispersante: é 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.*

*Hipoclorito de sódio: biocida que atua na eliminação de microrganismos, evitando acúmulo que possa comprometer a integridade dos equipamentos através de processos de corrosão e formação de depósitos e incrustação.*

*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.*

*Lubrificantes (óleos/graxas): proporcionam a livre movimentação das partes rotativas, atuando como proteção anticorrosiva, evitando superaquecimento e a condição limite de travamento de giro de componentes.*

Disse que em todos os casos, a descrição feita e os laudos em anexo, confirmam que os produtos mencionados são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado (FAFEN-BA), pois, são produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade e se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis. Pede pela improcedência das infrações 1 e 2.

## VOTO

Trata o presente, de Recursos interpostos (voluntário e de ofício), a partir de decisão de primeira instância que julgou o auto Parcialmente Procedente. O julgamento do item 3 resultou no acolhimento parcial da defesa, por ter sido alegado o cometimento de erros dos autuantes, e por conseguinte, reduzido o valor inicial de R\$86.135,24. Passo assim, inicialmente, ao julgamento do Recurso de Ofício.

A infração 3 decorreu da falta de recolhimento do ICMS diferença de alíquotas, de mercadorias adquiridas em outros estados para consumo do estabelecimento. À fl. 87 da informação fiscal, os autuantes reconhecem que houve mesmo, os erros apontados, refazendo o demonstrativo da infração. Conforme se depreende da defesa, no cálculo desta infração, os autuantes em diversas

notas fiscais subtraíram o valor do imposto destacado na nota fiscal, cobrando-se integralmente o ICMS.

De fato, o erro é visível, quando se compara, por exemplo, a primeira nota fiscal do demonstrativo de fl. 19, cuja base de cálculo é R\$36,56 e o ICMS lançado corresponde exatamente o valor à alíquota de 17% (R\$6,56) sem considerar o ICMS destacado de 7% na nota, tendo lançado o valor integral do imposto, e não a diferença de alíquota. Assim, mantenho a Decisão recorrida. Infração 3 Parcialmente Procedente.

Quanto ao Recurso Voluntário, estes decorrem das infrações 1 e 2, conforme demonstrativos às fls. 09/18. São lançamentos decorrentes do crédito indevido de material de consumo e o consequente valor devido pela diferença de alíquotas interestaduais.

Observando-se o demonstrativo, encontramos óleo lubrificante, graxa, inibidores de corrosão, biocidas, etc., que o recorrente alega que são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado (FAFEN-BA), pois, são produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

Contudo, a questão envolvendo a diferenciação do que vem a ser produto intermediário não passa simplesmente pela essencialidade ou uso em processos industriais. Não é produto intermediário, aqueles que se destinam à manutenção ou preservação da vida útil do ativo da empresa, como os inibidores de corrosão e as graxas e lubrificantes utilizados nos equipamentos.

A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está fartamente ilustrada com julgamentos dos mesmos itens aqui em apreço, conforme o próprio voto recorrido transcreveu. O produto intermediário, além de ser essencial ao processo produtivo requer que seu desgaste esteja vinculado ao contato direto com a produção, jamais atuando na linha marginal como ocorre com o material de manutenção, que sequer entra em contato direto com o material produzido.

As graxas são itens de manutenção em geral, de lubrificação de partes de peças e jamais entram em contato com o material produzido, e não se desgastam diretamente na fabricação, mas sim, dentro das máquinas envolvidas no processo. O mesmo ocorre com biocidas, cuja função é prolongar a vida útil dos equipamentos, não interferindo no processo produtivo, no nível exigido de um produto tido como intermediário. Assim, por consequência, é devido o correspondente diferencial de alíquotas pelas às aquisições destes itens fora do estado. Dessa forma, as infrações 1 e 2 são inteiramente Procedentes.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntário e de Ofício. Mantida a Decisão recorrida. Auto de Infração Procedente em Parte.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Em que pese a bem fundamentada decisão do i. Relator, divirjo do posicionamento adotado em relação ao Recurso Voluntário (infrações 01 e 02)

Denota-se que tanto a junta de julgamento fiscal quanto o Relator levam em conta para a consideração do crédito como devido ou não tão somente o contato com o produto produzido, desconsiderando a essencialidade e a relevância dos mesmos no processo produtivo.

Em julgado recente, o STJ, em RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) publicado no DJE em 24/04/2018, definiu que **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

No caso em apreço, a recorrente, em relação aos produtos destinados ao tratamento de água de refrigeração, compreendendo os inibidores de corrosão dos equipamentos da fábrica, biocidas, hipoclorito de sódio, dispersantes e álcool metílico, são elementos, apresentou descriptivo na peça de defesa, o qual informa que tais produtos são destinados a eliminar micro-organismos, a

exemplo, de algas e bactérias, nos sistema de água de resfriamento da unidade fabril, remover resíduos indesejáveis de hidratados, óleos e sais, entre outras funções corretivas.

Tais produtos, conforme demonstrado pelo contribuinte, são produtos destinados a evitar que os equipamentos e tubulações da unidade fabril sofram corrosões e incrustações indesejáveis e operam também no controle microbiológico daqueles equipamentos e tubulações.

Vislumbro que tais itens são indispensáveis para se chegar ao produto-fim a qual se destina o processo produtivo, uma vez que são fundamentais para a manutenção e funcionamento das máquinas.

No que se refere aos óleos e graxas lubrificantes, informa a recorrente que tais itens são aplicados nas peças rotativas de máquinas e equipamentos atuando na proteção anticorrosiva de seus componentes, evitando o superaquecimento e o travamento de giro de suas partes.

Pelas mesmas razões acima citadas, entendo que tais produtos têm direito ao crédito por serem produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo da empresa, sendo indevida a diferença de alíquotas interestaduais cobradas na infração 02.

Em que pese a jurisprudência deste Conselho de Julgamento Fiscal entenda pela não consideração dos créditos de tais produtos, as decisões não são unânimes neste sentido, não sendo uma matéria pacificada por este Egrégio Órgão Julgador.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, entendendo pela improcedência das infrações 01 e 02.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279196.0009/17-4**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$283.239,19**, 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 pelo contribuinte.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Elde Santos Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS