

A. I. Nº - 269200.0027/17-1
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 26. 04. 2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0043-01/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO 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 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 1 e 2 subsistentes. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/09/2017, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$67.197,00, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$27.666,34, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou crédito de ICMS em operações e aquisição de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento (Kurita);
2. 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 dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$39.527,66, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento do ICMS diferença de alíquotas nas operações de aquisição interestadual de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento (Kurita).

O autuado apresentou defesa (fls. 14 a 25). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Afirma que, inobstante a parte reconhecida, a apuração se encontra contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, pois a empresa não realizou e tampouco realiza operações em desacordo com a legislação em vigor. Sustenta que, na realidade, a hipótese é de improcedência manifesta do Auto de Infração.

Assevera que a Fiscalização incorre em equívoco ao colocar que 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 e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo.

Diz que a diretriz era compatível com o regime jurídico anterior, no qual vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, cujo art. 31, inciso III, dispunha que "não implicará crédito para

compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes [...] a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam consumidos ou não integrem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição".

Acrescenta que, no entanto, a LC nº 87/96 excluiu essa restrição e tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial, como se conclui dos arts. 19, 20, §1º, e 33, I, da LC nº 87/96. Reproduz os referidos dispositivos legais.

Salienta que a nova legislação declara expressamente que "é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento" (art. 20, caput), desde que não "se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento" (§ 1º).

Diz que, desse modo, a LC nº 87/96 estabeleceu como único requisito para utilização de créditos decorrentes de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, ou seja, todos aqueles que integram o custo de produção, a vinculação à atividade-fim do estabelecimento, como já se pronunciou o STJ. Reproduz excertos da decisão invocada.

Sustenta que os insumos relacionados na autuação são materiais secundários ou intermediários que, neste novo modelo, corresponde a todos os bens necessários ao processo produtivo, mas que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou nos serviços vinculados à produção. Neste sentido, invoca e reproduz decisão do Tribunal de Justiça da Bahia.

Salienta que no regime da LC 87/96, a essencialidade é aspecto determinante para autorizar a apropriação do crédito fiscal, sendo que, se os itens são essenciais à produção, não é possível atribuir-lhes a natureza de bens de uso e consumo do estabelecimento, porque conceitualmente desvinculados dela.

Afirma que o produto Kurita Morfolina é essencial ao processo de produção de energia da Unidade Termoelétrica – UTE Celso Furtado, conforme comprova o laudo anexado, produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT.

Observa que, nos termos do referido laudo, a Kurita “é utilizada após o tratamento da água na Estação de Tratamento de Água (ETA) com a finalidade de inibir a corrosão do circuito de geração de vapor, inclusive caldeiras e desaerador, removendo dióxido de carbono (CO₂), além de alcalinizar a água de alimentação das caldeiras”.

Acrescenta que, segundo a perícia técnica, ainda, “a morfolina é adicionada à água da caldeira – água desmineralizada”, a partir da qual é produzido o vapor que, por sua vez, movimenta os geradores utilizados na produção de energia elétrica, como se verifica do fluxograma que ali consta.

Assevera que, desse modo, a produção e geração de energia elétrica na UTE Celso Furtado são insumos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade, como igualmente reconheceu o INT.

Consigna que a Kurita e eventuais “outros materiais” indicados na autuação e cujas aquisições deram origem aos créditos reclamados, são “mercadorias” que não podem ser singelamente considerados como despesas, uma vez que estão diretamente ligados ao processo industrial da UTE Celso Furtado.

Alega que a sua atividade industrial não ocorre sem o concurso dessa série de produtos que, de fato, não se agregam ao produto final, mas lhe são indispensáveis, seja permitindo reações químicas e térmicas; seja tratando de outros produtos necessariamente vinculados ao processo fabril; seja purgando produtos inflamáveis; seja tratando dos efluentes decorrentes das plantas industriais, destinado a descarte ou reutilização por determinação dos órgãos ambientais.

Sustenta que o entendimento esposado pela Fiscalização é deveras equivocado e, pior, contraria o próprio RICMS/2012, cujo art. 309, inciso I, alínea “b”, admite o uso do crédito não só de matérias-

primas que compõem o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo de industrialização e sejam nele consumidos. Reproduz o mencionado artigo.

Diz que se esses insumos se apresentam no processo industrial como indispensáveis para que ele aconteça, há o direito de utilizar crédito fiscal em razão deles adquirido para compensação do valor devido, conforme, inclusive, determina o art. 312, I, “b”, do RICMS/2012, segundo o qual é garantido ao Contribuinte o direito de mantê-lo em relação às entradas “de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização”. Transcreve o aduzido dispositivo regulamentar.

Afirma que como os produtos destinados ao tratamento de água para refrigeração e efluentes e todos os demais produtos arrolados na autuação, estão vinculados ao processo de industrialização, sendo nele consumidos, não há como se afastar o direito ao crédito fiscal, como admite o art. 309 e 312 do RICMS/2012.

Consigna que, em paralelo, tampouco há fundamento que autorize a exigência de diferencial de alíquota, na medida em que não é, em relação aos insumos, consumidor final, na linha do que decidiu o Tribunal de Justiça da Bahia sobre ambos os temas. Reproduz excertos da decisão aduzida.

Conclusivamente, diz que, assim sendo, inexistente qualquer infração, haja vista que os produtos relacionados na autuação se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial e, por isso, os lançamentos fiscais realizados por meio das infrações 1 e 2 devem ser desconstituídos.

Prosseguindo, argui a necessidade de produção de prova pericial e diligência. Afirma que os fatos e fundamentos apresentados são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração em foco, porquanto, inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações.

Alega que dirimiu quaisquer dúvidas acerca da natureza das mercadorias que a Fiscalização equivocadamente afirmou tratar-se de bens de uso e consumo nas infrações 1 e 2, para demonstrar a essencialidade deles para a obtenção do produto final.

Aduz que, não obstante, os casos deste jaez encontram solução definitiva nos artigos 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II, do RPAF, que autorizam ao Contribuinte requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda. Transcreve os mencionados dispositivos.

Ressalta que a perícia é o único meio disponível para resolver a controvérsia, haja vista que a complexidade da operação de refino e a destinação conferida à cada um dos produtos ou serviços adquiridos em razão dela, demandam conhecimento técnico especializado. Acrescenta que, especificamente, a modalidade de prova visa examinar e identificar em que medida cada uma das mercadorias qualificadas pela Fiscalização como bens de uso e consumo, participam (ou não) do processo produtivo da empresa ou integram o seu ativo imobilizado.

Conclusivamente, alega que, desse modo, diante da previsão legal, é indispensável a realização de perícia para os fins acima mencionados, a fim de que seja infirmada a acusação de que houve utilização indevida de crédito fiscal exigido na infração 1, e demonstrada a inexigibilidade do ICMS DIFAL exigido na infração 2, demonstrando-se, ao final, a legitimidade do seu procedimento.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de perícia contábil e técnica reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia;
- que sejam julgadas improcedentes as autuações, uma vez que, “salvo na parte reconhecida”, não houve qualquer descumprimento da legislação tributária e tampouco falta de recolhimento do ICMS.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 38 a 46). Registra que os mesmos materiais foram objeto das infrações 1 e 2. Esclarece que todos os materiais apresentam o nome Kurita em sua descrição, porém, com variações. Acrescenta que, desse modo, tem-se o produto Kurita OXM 303, Kurita OXA 101, Kurita - fosfato de sódio tribásico – e Kurita Morfolina, sendo, portanto, quatro produtos diferentes, o que, segundo dizem, se infere que são utilizados em quatro situações distintas.

Contesta a alegação defensiva de que, a autuação estaria equivocada *ao colocar que 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 e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo*. Diz que não sabe de onde o impugnante retirou os seus argumentos para chegar a tal conclusão.

Salienta que a análise de ser ou não um material intermediário não se dá por um aspecto preponderante, já que este inexistente, mas sim a um conjunto de fatores, todos eles considerados de *per si* com necessários à conceituação da sua natureza, mas apenas em seu conjunto seriam suficientes ao reconhecimento da natureza de ser ou não material intermediário.

Consigna que, assim sendo, a essencialidade do material no processo produtivo é condição necessária, porém, não suficiente para definir se este é ou não um produto intermediário. Acrescentam que, se essa característica não estiver presente, o reconhecimento do material como intermediário é descartado. Ressaltam, no entanto, que uma vez constatada sua essencialidade, resta analisar outras exigências, haja vista que, apenas aquela característica não é suficiente para sua definição.

Observa que o impugnante reporta-se quase que exclusivamente sobre o produto Kurita Morfolina. Quanto aos demais produtos, diz que o impugnante faz rápida menção a outras destinações, como tratamento de efluentes e de água de refrigeração, contudo, sem vincular estes produtos especificamente a qualquer destas outras duas destinações, e muito menos apresentar a forma como estes “demais” produtos estariam vinculados à produção.

Contesta as alegações defensivas atinentes ao produto Kurita Morfolina. Manifesta o entendimento de que o referido produto é antes à proteção de ativo imobilizado que propriamente à produção de energia elétrica, produto final a ser obtido. Salienta que nas próprias explicações fornecidas pelo autuado, o vapor d’água é que, sob pressão, aciona os geradores de energia elétrica, sendo estes diretamente responsáveis pela obtenção do produto final.

Afirma que a Kurita Morfolina atua num segundo plano, ou seja, protege os equipamentos industriais por onde percorreria o vapor d’água, prolongando sua vida e/ou diminuindo custos com manutenção de equipamentos, ou seja, tem uma função de redução de custos de produção, mas não de geração de energia elétrica propriamente dita.

Assevera que a energia elétrica é produzida a partir do vapor d’água e não do produto Kurita, Morfolina. Observa que a energia elétrica poderia, em tese, ser perfeitamente gerada sem a utilização desse produto, sendo sua aplicação justificada por questões financeiras da atividade empresarial. Acrescenta que esse não é o único argumento a sustentar a autuação, haja vista que, apesar de a essencialidade do produto ser uma condição necessária, outra condição se faz necessária, no caso a vinculação direta, ou seja, desgaste desse produto com o produto final pretendido.

Registra que esse é o entendimento predominante quanto ao conceito de material intermediário adotado pelos órgãos julgadores administrativos estaduais. Neste sentido, invoca e reproduz o Acórdão JF N° 0319-04/11. Esclarece que em face desse entendimento majoritário procedeu a autuação.

Conclusivamente, diz que resta claro que o produto Kurita Morfolina não se trata de produto intermediário.

Quanto aos produtos Kurita OXM 303, Kurita OXA 101 e Kurita – fosfato de sódio tribásico, afirma que a tese defensiva se apresenta ainda mais frágil, haja vista que inexiste qualquer descrição taxativa no processo industrial nas alegações defensivas. Diz que há apenas uma suposta destinação para tratamento de resíduos industriais e/ou água de refrigeração.

Conclusivamente, diz que, considerando a aplicação desses três materiais em qualquer das duas destinações aduzidas, o entendimento dos órgãos julgadores quanto à vedação do crédito do ICMS incidente nas aquisições de produtos com estas características é cristalino, conforme exposto no julgado acima referido.

Finaliza a peça informativa mantendo a autuação.

VOTO

Inicialmente, no que concerne ao pedido formulado pelo impugnante para realização de diligência/perícia, cabe consignar que considero desnecessário o atendimento do pleito, haja vista que os elementos constantes dos autos e as diversas decisões deste CONSEF, tanto na Primeira Instância quanto na Segunda Instância, permitem chegar ao deslinde da autuação no presente caso.

Trata-se de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, inclusive, especificamente, quanto aos produtos arrolados na autuação, no caso Kurita, conforme será visto adiante.

Diante disso, por considerar que os elementos acostados aos autos são suficientes para decisão da lide, indefiro o pedido com fulcro no art. 147, I, “a”, II, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No mérito, a autuação diz respeito basicamente à glosa de crédito fiscal referente à aquisição dos produtos Kurita (infração 1) e à consequente exigência do ICMS atinente à diferença de alíquotas desses mesmos produtos (infração 2). A controvérsia decorre do entendimento da Fiscalização de que, referidos produtos se trata de bens de uso/consumo, ao passo que o impugnante sustenta que se trata de insumo da produção, portanto, sendo improcedente a autuação.

Conforme consignado linhas acima, este CONSEF já decidiu que o produto Kurita não se trata de insumo utilizado no processo produtivo do autuado.

Neste sentido, cabe invocar e reproduzir o voto proferido no Acórdão CJF Nº 0203-12/14, referente ao Auto de Infração nº 117808.0007/12-9, no qual a empresa Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras, figurou no polo passivo, tendo sido julgado procedente pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal:

[...]

A infração 1 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento autuado. A infração 2 exige o ICMS relativo à diferença de alíquota não recolhida quando destas aquisições.

O recorrente em qualquer momento nega a situação, porém é enfático em afirmar que os produtos adquiridos fazem parte do seu processo produtivo, portanto a ele indissociável. Em assim sendo, indiscutivelmente considerados insumos.

Preliminarmente ressalto que é vedado a este Colegiado, foro administrativo, a discussão de inconstitucionalidade, ou não, da norma tributária vigente conforme disposições contidas no art. 167, I, do RPAF/BA.

No mais, a Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias (art. 146, III, “b”).

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito dos créditos fiscais e em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 33, I que somente darão direito de crédito fiscais as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC 138/2010).

E, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao art. 1ª da LC 87/96, a Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, segue todas as suas determinações (art. 29, § 1º, II e art. 30, III).

Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, no art. 93, V, “b”, definia como material de uso e consumo 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. Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determinava que: *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.

Diante destas determinações, o que se depreende é que o sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual possui cunho restrito. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS. No mais, este Conselho de Fazenda assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal.

Pelo exposto, necessário torna-se que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do recorrente, dos produtos cujos créditos foram glosados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo a um estabelecimento fabril, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário. Além disto, embora todos os dispêndios realizados façam parte do custo do produto acabado, nem todos fazem parte do custo industrial, a título de insumos ou produtos intermediários.

Os produtos cujos créditos foram glosados e exigido o imposto por diferença de alíquota são os seguintes:

1. Graxas – graxa lubrificante;
2. Lubrificantes - óleo lubrificante, óleo lubrif. p/ engrenagens e óleo isolante elétrico e óleo hidráulico
3. Produtos - cloro, hipoclorito de sódio, kurita, floard e flomtrol.

Quanto a graxa lubrificante e o óleo hidráulico não existe lide a ser discutida uma vez que o recorrente desde a sua inicial reconheceu serem tais produtos considerados material de uso e consumo (fls.08/09). Recolheu o imposto devido (infração 1) sobre os mesmos – DAE e demonstrativo de débito às fls. 71/73. Estes produtos não fazem parte da infração 02. Impugnou os demais.

Ao analisar a descrição dos produtos apresentados pelo próprio recorrente (85/87) todos os óleos lubrificantes possui como função a manutenção do seu maquinário e, quanto aos demais produtos são utilizados no tratamento da água de resfriamento. E conforme bem pontuou o autuante na sua informação fiscal (fl. 84), *“podemos verificar in loco que o autuado trata a sua água de refrigeração com o único intuito de preservação dos equipamentos industriais, por onde a mesma circula; trocador de calor, tubulações, torres, bombas, etc. Uma vez que o sistema de resfriamento com a água de refrigeração é um sistema fechado e portanto sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema; sendo assim conveniente manter a mesma em condições de PH(índice que mede o grau de acidez) entre outras propriedades adequadas, para evitar a corrosão de seus equipamentos industriais, razão esta da adição de: Flogard, Kurita, Hipoclorito, bem como outros produtos objetos de glosa como o cloro.*

Diante do exposto, o direito à utilização dos créditos fiscais resta condicionada aos prazos previstos na norma vigente, sendo indevida sua utilização durante todo o período fiscalizado.

Por essas razões, concluo que a exigência fiscal de que cuida da infração 1 é devida, e, por consequência, o lançamento relativo a infração 2, ou seja, a exigência do pagamento da diferença de alíquota.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para manter inalterada a Decisão recorrida. Solicita-se ao órgão competente desta Secretaria de Fazenda a homologação dos valores efetivamente recolhidos.

Do mesmo modo, por tratar especificamente sobre o produto Kurita, vale invocar e reproduzir abaixo excertos do Voto Vencedor proferido no Acórdão CJF Nº 0336-12/13, no caso referente a outro contribuinte:

[...]

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2)

Com todo respeito que tenho pelo n. relator, ousou discordar da sua posição quanto aos produtos Aditivo Kurita BC 361, Aditivo Kurita OXS 501, Aditivo Kurizet A 513 e A 593, Aditivo Kurizet S 209 e aditivo Towerclean S 252, Aditivo Towerclean NT 451, Detergente desengordurante Allclean e Detergente Gel Acido ACIGEL. Alinho, no entanto, com a sua posição a respeito dos: Elemento Filtrante e filtro filtracom e Carvão superativado PO clarimex.

As infrações 01 e 02 dizem respeito com a utilização indevida de crédito fiscal e falta de recolhimento de diferencial de alíquotas relativamente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

A definição do que seja material de uso e consumo e produto intermediário (insumos) é espinhosa, tendo este Conselho de Fazenda Estadual se debruçado, ao longo dos anos, sobre a matéria, buscando a correta aplicação da norma vigente.

O RICMS/97, ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, no art. 93, inciso V, “b”, definia o que seja material de uso e consumo: *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 (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96).* Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determina que: *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.*

Diante destas determinações, entendo que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”. Ou seja, o sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual tem

cunho restrito, não comportando ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97). No mais, este Conselho de Fazenda, assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. E como exemplo, cito trecho do Acórdão CS Nº 0196-21/02:

O sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando abranger insumos empregados em processos que não estejam diretamente vinculados à produção. Predomina no ICMS, enquanto vedado, por lei, o crédito relacionado às operações de aquisição de bens para uso e consumo, a sistemática do crédito físico, admitindo-se apenas, para fins de compensação, o imposto que incidiu na aquisição de insumos aplicados diretamente no processo produtivo que resulte em saídas de produtos tributados. Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nºs 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.

Assim, da análise da legislação é necessário que seja observado a efetiva utilização, na atividade fabril de uma determinada empresa, dos produtos cujos créditos foram glosados e acima nominados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo a um estabelecimento fabril, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário.

No processo produtivo da empresa e com base na informação pelo recorrente prestada, os produtos “aditivos” são usados no tratamento da água de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de microorganismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos, visando, portanto, a sua conservação, possuindo, em síntese, a função de neutralizar a acidez (pH) dos produtos utilizados, objetivando a conservação das tubulações da fábrica. Dessa forma, são produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado 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. Ou seja, ainda que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo.

Por se tratar de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, considero pertinente, também, invocar e reproduzir excertos do voto proferido no Acórdão CJF nº 0242-12/05, 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 Kurita, sendo, desse modo, procedente a infração 1.

No que concerne à infração 2, por estar vinculada diretamente à infração 1, sendo que o impugnante utilizou os mesmos argumentos defensivos para rechaçar a autuação, também é procedente, haja vista que, por se tratar de bens de uso/consumo é cabível a exigência do imposto referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, conforme exigido neste item da autuação.

Por derradeiro, cabe observar que, apesar de na peça defensiva o impugnante haver requerido a improcedência da autuação, “salvo na parte reconhecida”, na realidade, não houve qualquer reconhecimento, conforme se constata nos elementos que compõem o presente processo, notadamente na própria Defesa apresentada, haja vista que as infrações foram impugnadas na integralidade.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0027/17-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$67.197,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR