

PROCESSO - A. I. Nº 299904.0007/18-6
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 2ª JJF nº 0019-02/19
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/08/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0164-11/19

EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. A questão da distinção entre produtos intermediários e de consumo, passam ao largo do conceito de custo, nem tampouco por fazer parte da atividade de modificar a natureza, funcionamento, apresentação ou aperfeiçoe para o consumo, que em verdade, se aproxima do conceito aplicado ao IPI para se definir o que é um produto industrializado, jamais para produtos intermediários, para fins de crédito do ICMS. Contudo, dada as características dos produtos ARGILA ATIVADA, para atender as especificações do querosene de aviação, cujo entendimento é que tal produto inclusive se incorpora ao produto final para sua identificação. O mesmo ocorre com o BISSULFITO DE SÓDIO, usado para geração de vapor, atua como força motriz das máquinas, se insere no conceito de produto intermediário, haja vista sua participação direta no processo produtivo, e não de forma marginal como ocorre com os demais produtos que foram acolhidos no julgamento recorrido. Recurso de Ofício **PROVIDO PARCIALMENTE**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos, contra a decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou por unanimidade Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 04/09/2018, exige ICMS no valor histórico de R\$2.235.880,78, em decorrência do cometimento das infrações abaixo descritas:

INFRAÇÃO 1 (01.02.02): Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses janeiro a dezembro de 2017. Valor histórico: R\$1.407.621,22. Multa de 60% - Art. 42, VII, "a";

INFRAÇÃO 2 (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, nos meses janeiro a dezembro de 2017. Valor histórico: R\$828.259,56. Multa de 60% - Art. 42, II, "f";

Após a devida instrução processual, a 2ª JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da autuação, conforme voto a seguir transcrito:

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

O Auto de Infração exige ICMS em razão de duas irregularidades: i) utilização indevida de crédito fiscal ICMS que incidiu na operação de aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento; ii) falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, referente as aquisições de mercadorias objeto da infração 01.

Enfrentado as arguições em relação a infração 1, analiso inicialmente a alegação de que os materiais arrolados no Auto de Infração não se caracterizam como mero material para uso e consumo, mas sim como produtos químicos utilizados no processo produtivo, e indispensáveis à atividade do estabelecimento.

Nessa esteira afasto a alegação defensiva de que a LC nº 87/1996 tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e o exercício do objeto social, ao expressamente declarar no art. 20, caput 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). Trata-se de meia verdade, porquanto o texto completo do referido artigo encerra outras restrições, vejamos:

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.

(...)

§ 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; Grifei.

Portanto, o que se infere do inciso I do §3º do art. 20 da Lei Complementar 87/96, e que o crédito só será admitido se além da condição de não se referirem a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento (art. 20, caput), também tenham sido utilizados, no caso em tela, para integração ou consumo em processo de industrialização.

Deste modo não subsiste a alegação de que a LC nº 87/1996 tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e apenas o exercício do objeto social da empresa.

Descabe, do mesmo modo, dizer que a autuação em tela decorre de que o fisco está interpretando a legislação atual, inclusive o RICMS/97, para atribuir-lhe o mesmo sentido outrora consolidado a partir do art. 31, III, do Convênio ICM 66/1988. Isto porque, a própria interpretação do comando do texto atual do inciso I do §3º do art. 20 da Lei Complementar 87/96, é que desautoriza o crédito do ICMS incidente nas operações de aquisição de mercadorias que não se destinem à integração ou consumo em processo de industrialização.

Portanto, o que verifiquei dos autos foi que a atividade de cognição desenvolvida pelos Autuantes foi exatamente no sentido de perquirir entre as aquisições realizadas pela Impugnante que foram objeto de apropriação de crédito, aquelas que não se enquadravam na permissão do referido comando do I do §3º do art. 20 da Lei Complementar 87/96. Deste modo, no mesmo sentido, o escopo do presente julgamento também será verificar se as glosas de crédito do ICMS, de fato, se referem a aquisição de mercadorias que não se destinaram à integração ou consumo em processo de industrialização. Verifico que converge nesse sentido também a defesa, conforme o excerto a seguir extraído de sua peça de impugnação, fl. 50:

“3.10. Neste sentido, infere-se do art. 20, caput, da que o direito ao crédito surge da aquisição de bens: I) que integram ao ativo permanente, II) de uso e consumo do estabelecimento (despesas), e; III) utilizados na produção (custos).

3.12. Nada obstante, o direito ao crédito de ICMS sobre o ativo permanente é uma forma de garantir ao contribuinte o creditamento do imposto incidente no imobilizado proporcionalmente à depreciação, que é contabilizada como gastos decorrentes do desgaste ou da obsolescência de bens ora aplicados à produção, quando representa custos, ora desvinculados dela e caracterizando despesas.

3.13. Por conseguinte, é possível afirmar que os critérios adotados pela LC 87/96 partem da distinção entre custos e despesas. Consequentemente, a suspensão do direito de creditamento sobre as entradas de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento implica somente em restringir a possibilidade de

fazê-lo relativamente às aquisições de mercadorias que impliquem em despesas.”

Se extrai, portanto, dessa assertiva da defesa de que em bases teóricas tanto o levantamento fiscal objeto da presente autuação quanto a análise da presente demanda, como também a interpretação da defesa convergem para o mesmo fim, que seria determinar se os crédito glosados se referem a despesas e não dariam direito ao crédito ou se refere a custo e sim daria direito ao crédito.

Nesse sentido cabe de início afastar da presente análise o evocado art. 13, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, posto se tratar de regramento que, ao contrário da interpretação da defesa, não legisla acerca de crédito de ICMS, trata de apenas de normas acerca do IMPOSTO DE RENDA, e por isso, nem mesmo a sua definição de custo de produção pode acrescentar a cognição das questões atinentes ao caso em tela, posto que se trata de conceito destinado apenas a apuração do imposto de renda, e por isso não guarda, necessariamente, sequer, vínculo com o conceito contábil de custo de produção, podendo aquele alarga-lo ou mesmo restringi-lo, ao bem da administração tributária do referido imposto e das necessidades de ajustes econômicos fiscais. Destarte, nenhuma luz pode agregar aos fatos estudados nesse escopo.

Sendo assim, o norte para o deslinde da questão, em conformidade com o comando da LC 87/96 é perquirir se a mercadoria foi utilizada no processo produtivo. Deste modo, antes de qualquer coisa, se faz mister circunscrever a definição precisa do que seja PROCESSO PRODUTIVO, ou no mesmo sentido INDUSTRIALIZAÇÃO. Assim, por afinidade ao tema, evoco o Decreto 7.212/10, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI que define industrialização em sentido lato, portanto ainda não contaminado com aspectos de interesses tributários, como “(...) qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo (...).”

Nessa esteira, posso inferir que em um estabelecimento industrial, para fins de direito ao crédito do ICMS, não é suficiente que a mercadoria seja adquirida por estabelecimento industrial. Mas, é absolutamente imprescindível, que a sua destinação esteja vinculada ao processo produtivo daquele, ou seja, vinculado às atividades circunscritas a ação que implique em diretamente modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo. Não me parece crível que a doutrina contábil discorde dessa assertiva, pois qualquer produto que não se enquadre nesses balizes, em sendo considerando custo, comprometerá a nevrágica composição do preço de venda, sobretudo em ambiente de livre e acirrada concorrência. Uma boa gestão de contabilidade de custos jamais se descuidaria disso.

Evidenciado o escopo da análise, passo a analisar e decidir sobre os produtos objeto da demanda em questão para definir se estão ou não adequados ao conceito de custo e por conseguinte podem ou não propiciar a Impugnante direito a apropriação, a título de crédito, do ICMS incidente em suas operações de aquisição.

Destarte, dos produtos elencados pela defesa reputo que apenas se enquadram no conceito de custo, por fazer diretamente parte da atividade de modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, conforme descrição de sua utilização apresentada pela defesa, os seguintes:

1. **Ar sintético:** utilizado no processo de Gases Industriais para promover a absorção atômica.
2. **Argila ativada:** utilizada no tratamento do querosene de aviação (QAV), no processo de percloração desse combustível em um leito de argila ativada, que serve como adsorvente para ajuste de cor, através da remoção de compostos nitrogenados, causadores de variações de coloração. Tem por finalidade reter por filtração metais, compostos sulfurados e oxigenados para atender as especificações do querosene de aviação.
3. **Argônio:** utilizado nos processos de Hidrotratamento e Hidrodessulfurização HDT e HDS, para remoção de pigmentos de cor no processo produtivo.
4. **Bissulfito de sódio:** agente redutor que reage com espécies de cloro residual livre, evitando que o cloro ataque as membranas de osmose reversa, utilizadas para desmineralização da água que será usada para geração de vapor, o qual é necessário para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o funcionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.
5. **Oxigênio:** utilizado no processo de craqueamento catalítico para enriquecer o ar do regenerador, para que haja queima do coque. Também utilizado no Hidrotratamento e Hidrodessulfurização HDT e HDS, para geração de dióxido de cloro (biocida oxidante utilizado para oxidação da matéria orgânica e desinfecção da água).
6. **Terc-butilpolisulfeto:** utilizado no hidrotratamento de derivados para remover compostos indesejáveis presentes nas frações de petróleo, como objetivo de especificar produtos, principalmente gasolina, querosene de aviação e óleo diesel, ou preparar correntes para outros processos de refino. O catalisador é elemento chave do processo, para acelerar as reações químicas de hidrotratamento. Em geral, os catalisadores de hidrotratamento são fornecidos na forma de óxidos metálicos, que necessitam ser

transformados em sulfetos no reator de hidrotratamento, através da operação de “sulfetação in situ”. O terc-butilpolissulfeto é utilizado como agente de sulfetação do catalisador.

Os demais, pela mesma análise aplicada, reputo que são utilizados em situações de periferia do processo produtivo, jamais se confundindo com aqueles que agem diretamente no processo de fabricação dos produtos fabricados pela Impugnante, e por isso devem ter tratamento de material para uso e consumo, sem direito ao crédito do ICMS. São eles:

1. **Ácido cítrico:** utilizado na limpeza química das membranas porosas de tratamento de água, procedimento necessário constantemente para manter a capacidade de filtração, bem como no processo de tratamento de água de efluentes, ambos necessários à geração de água desmineralizada, a partir da qual se obtém o vapor de água essencial para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.
2. **Ácido clorídrico:** precursor do dióxido de cloro, biocida utilizado na pré-cloração da água bruta na Estação de Tratamento de Água (ETA) e nas torres de resfriamento, sendo essencial para eliminar microrganismos indesejáveis e/ou inibir sua proliferação, que possa comprometer a integridade dos equipamentos.
3. **Ácido fosfórico:** utilizado nas Estações de Tratamento de Efluentes (ETE) e/ou Estações de Tratamento de Despejos Industriais (ETDI), aplicado na etapa de tratamento biológico do efluente. Atua como fonte de fósforo, nutriente necessário ao crescimento das bactérias que degradam os compostos orgânicos e nitrogenados presentes nos efluentes.
4. **Ácido sulfúrico:** É utilizado na estação de tratamento de água no processo Utilidades com a finalidade de regenerar as resinas catiônicas para remover os cátions da água. Também utilizado na geração de dióxido de cloro, agente biocida para utilização no tratamento de água bruta, para evitar comprometer a integridade dos equipamentos quanto à corrosão e incrustação.
5. **Amina Neutralizante.** Evitar 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.
6. **Biocida:** 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.
7. **Carbonato de sódio:** O carbonato de sódio é utilizado para ajuste de PH tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.
8. **Cloro:** essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de microrganismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos. Tais equipamentos são utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico. O Cloro é um produto químico utilizado na composição de fluido para conferi-lo peso como forma de garantir a permanência dos fluídos da rocha dentro das formações.
9. **Coagulante:** utilizado na etapa de clarificação da água bruta, na Estação de Tratamento de Água (ETA) e no tratamento primário da Estação de Tratamento de Despejos ou Efluentes Industriais (ETDI) das refinarias. Sua ausência gera perdas na reposição de água tratada nos circuitos de resfriamento e na capacidade de geração de vapor, podendo ocasionar parada das unidades do sistema.
10. **Desengraxante:** utilizado para limpeza de permutadores de calor, equipamentos que promovem o resfriamento de uma corrente de processo por troca de calor com a água, evitando a contaminação da água de resfriamento com hidrocarbonetos danosos ao meio-ambiente e a formação de depósitos que reduzem a capacidade de troca térmica, restringindo a produção de derivados nas unidades de processamento.
11. **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.
12. **Fosfato de sódio:** essencial para o tratamento de água que alimenta as caldeiras, inibindo a incrustação e controlando o PH em patamar alcalino, de forma a prevenir processos corrosivos nos equipamentos e tubos da caldeira, que poderiam levar a falha nos equipamentos e interrupção do fornecimento de vapor para a refinaria.
13. **Floculante:** utilizado na etapa de clarificação da água bruta, nas estações de tratamento de água, auxiliando a floculação de sólidos suspensos ou impurezas, permitindo a decantação e a purificação da água para utilização em etapas posteriores, inclusive na geração de vapor, necessário para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.
14. **Hidrogênio:** usado para possibilitar partida da planta de ácido diluído.

- 15. Hidróxido de Sódio:** utilizado em diversos processos (destilação, craqueamento, gasolina de aviação, utilidades), tem por função minimizar a hidrólise dos sais e também a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão.
- 16. Hipoclorito de sódio:** utilizado em diversos processos (destilação, craqueamento, gasolina de aviação, utilidades), tem por função na destilação minimizar a hidrólise dos sais e a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão; no craqueamento, é utilizado no tratamento para remoção dos contaminantes e para melhorar as propriedades dos derivados; na gasolina de aviação, visa a neutralizar os ácidos fluorídicos dos gases ácidos e do alcoilado leve; e nas Utilidades, é usado no tratamento de água bruta, no ajuste do pH da água de circulação da água das torres de resfriamento, além de sua injeção na regeneração das resinas.
- 17. Inibidor de incrustação:** utilizado na Estação de Tratamento de água para limpeza e manutenção do sistema. Usa-se no intervalo entre uma campanha e outra ou quando há parada no sistema e é injetado a corrente de petróleo para inibi a formação de incrustações de sais no seu escoamento
- 18. Inibidores de corrosão:** 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.
- 19. Inibidor filmico:** utilizado no processo de destilação e água de resfriamento, visa a evitar a ocorrência do processo corrosivo nos equipamentos e assim garantir a continuidade operacional. Complementa a ação da amina neutralizante. Água de resfriamento: caracteriza-se como PCI por ser incorporado ao produto, por entrar em contato com a carga e apresentar consumo diário pela escala de produção.
- 20. Mistura inorgânica:** precursora do dióxido de cloro, biocida utilizado na pré-cloração da água bruta na Estação de Tratamento de Água (ETA) e nas torres de resfriamento, sendo essencial para eliminar microrganismos indesejáveis e/ou inibir sua proliferação, que possa comprometer a integridade dos equipamentos
- 21. Nitrogênio:** É utilizado nos processos de Destilação, Craqueamento Catalítico, Utilidades, hidrotratamento - hidrodessulfurização - HDT HDS, querosene de aviação, geração de hidrogênio, Coqueamento, Produção de Amônia, com a finalidade de dar partida, inertizar e purgar as unidades de produção. O Nitrogênio é 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.
- 22. Óleos:** o óleo hidráulico é utilizado no processo de refino para Lubrificação de máquinas e equipamentos industriais. O óleo isolante elétrico abastece o transformador elétrico.
- 23. Polieletrólico.** O Polieletrólico é essencial no tratamento de água, pois auxilia a formação de flocos e com isso a água floculada escoa 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 Polieletrólico após sua utilização e a sua não-utilização reduziria acentuadamente a eficiência do processo de tratamento de água.
- 24. Sulfato de alumínio:** coagulante inorgânico utilizado na etapa de clarificação da água bruta, na Estação de Tratamento de Água (ETA) e no tratamento primário da Estação de Tratamento de Despejos ou Efluentes Industriais (ETDI) das refinarias. Sua ausência gera perdas na reposição de água tratada nos circuitos de resfriamento e na capacidade de geração de vapor, podendo ocasionar parada das unidades do sistema.
- 25. Tripolifosfato de Sódio:** também conhecido como Fosfato Trissódico é utilizado no processo de Utilidades como inibidor de corrosão e é aplicado na água recebida da Estação de Tratamento (ETA) destinada à caldeira. Esse produto é também utilizado no processo de Utilidades na Estação de Tratamento (ETA), denominada em algumas Unidade de Negócios de Estação de Tratamento de Dejetos Industriais (ETDI). No caso do tratamento de efluentes de injeção de fosfato ocorre no tratamento biológico desses efluentes.

Deste modo, retirei do cálculo relativo ao presente lançamento de crédito tributário as mercadorias acima, constantes do primeiro bloco, por considerar que permitem o aproveitamento do crédito do ICMS, resultando na redução do valor exigido da infração 01 de R\$1.407.621,22 para R\$ 1.359.883,08, conforme demonstrativo ao final.

Quanto à infração 02 não pode subsistir a alegação de que sobre as respectivas operações, por se tratar de transferência, não haveria cabimento de se exigir o DIFAL, nesse sentido, devo esclarecer que a cobrança desse diferencial almeja equiparar as cargas tributárias entre as aquisições internas e as aquisições interestaduais,

ainda que estas últimas se deem por transferências, pois não olvide-se de que sendo o conceito de “aquisição” o de tomar a posse, essa indubitavelmente, pode ocorrer por transferência. Pois, ainda que a mercadoria não tenha mudado de propriedade, não se discute que a sua posse foi objeto de transferência interestadual com significativos efeitos tributários legalmente previstos. Assim afasto essa alegação.

Acrescento que a despeito de não haver previsão expressa constitucional sobre o tema ICMS incidindo sobre transferência interestadual, o art. 12 da LC/87 veio complementar a CF/88, lhe fornecendo o regramento necessário à implementação dessa regra básica estrutural, relativa ao princípio da não cumulatividade, protegendo o pacto federativo e o sistema nacional de tributação do ICMS de modo a adequá-lo à sua competência de cunho estadual.

Nada a estranhar, pois, segundo a doutrina de Hugo Machado, não há falar em incompatibilidade de circulação de mercadorias nas operações de transferência, pois, como ensina:

“(...) Para tanto, a lei tributária atribuiu a cada estabelecimento, e não à pessoa jurídica, a condição de contribuinte”;

“(...) Como o ICMS é não cumulativo, a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa foi considerada pelo legislador como fato gerador do imposto”

(...)

“Nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que a mercadoria sai do estoque de um, para compor o estoque do outro, onde se destina a comercialização, ocorre uma verdadeira operação relativa a circulação de mercadoria, que a impulsiona no caminho que a de percorrer da fonte produtora até o consumidor. Configura-se, pois, o fato gerador do ICMS.”

(...)

“A jurisprudência que considera não incidir o ICMS nas transferências, se aplicada aos comerciantes em geral, criará sérios problemas na relação fisco/contribuinte, em virtude da não cumulatividade do imposto (...)”

Destarte, à infração 2, afastada a alegação de que sobre transferência não incidiria a cobrança do DIFAL, por conseguinte e óbvio, terá o mesmo destino da decisão imposta à infração 01, devendo ser expurgado do levantamento fiscal os efeitos das mesmas mercadorias que foram expurgados do valor lançado sob acusação da infração 01. De modo que voto tenha seu valor reduzido de R\$ 828.259,56 para R\$ 730.259,27.

O demonstrativo final do levantamento fiscal em função do presente voto resta conforme abaixo:

DEMONSTRATIVO DOS VALORES EXCLUÍDOS DO LEVANTAMENTO FISCAL							
Mês	Descr Item	cred.indev.			diferenças de aliq.		
		ORIGINAL	EXCLUÍDO	FINAL	ORIGINAL	EXCLUÍDO	FINAL
1	Ar sintético 99.997 cil 9,6m		156,34			0,00	
1	Oxigênio 99,5 cil 10m		97,99			0,00	
1	Terc-butilpolisulfeto cnt 1000Kg		8.284,66			13.018,75	
	1 Total	106.282,54	8.538,99	97.743,55	32.986,41	13.018,75	19.967,66
2	Ar sintético 99.997 cil 9,6m		26,06			0,00	
2	Argônio 99,999 cil 10m		31,25			0,00	
2	Oxigênio 99,5 cil 10m		19,60			0,00	
	2 Total	59.047,66	76,91	58.970,75	49.168,34	0,00	49.168,34
3	Ar sintético 99.997 cil 9,6m		104,23			0,00	
3	Oxigênio 99,5 cil 10m		97,98			0,00	
	3 Total	133.030,66	202,21	132.828,45	111.874,67	0,00	111.874,67
	4 Total	70.547,21	0,00	70.547,21	50.136,53	0,00	50.136,53
5	Ar sintético 99.997 cil 9,6m		52,11			0,00	
5	Argila ativada bb 1000Kg		3.633,47			9.992,05	
5	Terc-butilpolisulfeto cnt 1000Kg		3.107,10			4.882,58	
	5 Total	136.485,98	6.792,68	129.693,30	140.725,70	14.874,63	125.851,07
6	Ar sintético 99.997 cil 9,6m		26,06			0,00	
6	Argila ativada bb 1000Kg		7.694,44			21.159,64	
6	Bissulfito de sódio cnt c/1000L		155,64			244,58	
6	Oxigênio 99,5 cil 10m		78,40			0,00	
	6 Total	120.997,71	7.954,54	113.043,17	101.692,38	21.404,22	80.288,16
7	Terc-butilpolisulfeto cnt 1000Kg		2.071,40			3.255,05	
	7 Total	104.978,98	2.071,40	102.907,58	25.746,80	3.255,05	22.491,75
8	Ar sintético 99.997 cil 9,6m		104,23			0,00	
8	Argônio 99,999 cil 10m		31,25			0,00	
8	Bissulfito de sódio cnt c/1000L		155,81			244,84	
8	Oxigênio 99,5 cil 10m		146,98			0,00	
	OXIGENIO 4 0 O2 99,99 H2O 3PPM						
8	N2		45,62			0,00	
8	Oxigênio 99,5 cil 10m		19,60			0,00	
	OXIGENIO 4 0 O2 99,99 H2O 3PPM						
8	N2		45,62			0,00	

8	Terc-butilpolisulfeto cnt 1000Kg		6.214,19			9.765,16	
	8 Total	119.902,85	6.763,30	113.139,55	82.387,14	10.010,00	72.377,14
9	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		330,77			0,00	
9	Argônio 99.999 cil 10m		72,20			0,00	
9	Oxigênio 99,5 cil 10m		147,00			0,00	
	<i>OXIGENIO 4 0 O2 99,99 H2O 3PPM</i>						
9	N2		210,70			0,00	
9	Oxigênio 99,5 cil 10m		135,69			0,00	
	<i>OXIGENIO 4 0 O2 99,99 H2O 3PPM</i>						
9	N2		52,68			0,00	
9	Oxigênio 99,5 cil 10m		33,92			0,00	
	9 Total	109.340,65	982,96	108.357,69	44.249,03	0,00	44.249,03
10	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		210,49			0,00	
10	Argônio 99.999 cil 10m		36,10			0,00	
10	Oxigênio 99,5 cil 10m		180,93			0,00	
	10 Total	92.258,61	427,52	91.831,09	21.436,23	0,00	21.436,23
11	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		90,21			0,00	
11	Argila ativada bb 1000Kg		8.531,50			23.461,70	
11	Argônio 99.999 cil 10m		36,10			0,00	
11	Oxigênio 99,5 cil 10m		282,71			0,00	
	11 Total	167.246,42	8.940,52	158.305,90	70.013,14	23.461,70	46.551,44
12	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		210,49			0,00	
12	Argila ativada bb 1000Kg		4.265,75			11.730,85	
12	Argônio 99.999 cil 10m		72,20			0,00	
12	Bissulfito de sódio cnt c/1000L		155,96			245,09	
12	Oxigênio 99,5 cil 10m		282,71			0,00	
	12 Total	187.501,95	4.987,11	182.514,84	97.843,19	11.975,94	85.867,25
	Total Geral	1.407.621,22	47.738,14	1.359.883,08	828.259,56	98.000,29	730.259,27

Deste modo, tendo em vista que as peças constantes dos autos foram suficientes para encerrar a cognição sobre a demanda, considero dispensável e indefiro a diligência e perícia técnica requerida, e declaro meu voto pela procedência parcial do presente Auto de Infração, que deve repercutir na redução do quanto exigido originalmente de R\$ 2.235.880,78 para R\$ 2.090.142,35.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite preconizado no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no **Acórdão 2ª JJF Nº 0019-02/19**.

O sujeito passivo ingressa com Recurso Voluntário às fls. 119 a 135, no qual inicia aduzindo que a decisão, quanto tenha apreciado corretamente a questão em face dos produtos excluídos do lançamento, mostra-se incorreta em concluir que os demais seriam de mero uso e consumo do estabelecimento, pois os outros bens listados no auto também são de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

Assevera que todos os fundamentos adotados pela Decisão recorrida merecem revisão, a começar pela forma como se analisa um dos argumentos defensivos. Diz a Junta que, à luz do § 3º do art. 20 da LCP 87/1996, não subsistiria a alegação defensiva de que essa lei tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e apenas o exercício do objeto social da empresa.

O argumento defensivo em particular sustentou que antes da edição da LC nº 87/96, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, cujo art. 31, 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 a sua composição”.

Por isso, aduziu-se que a LCp nº 87/1996 tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e o exercício do objeto social, ao expressamente declarar 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).

Alega que não se fez menção ao § 3º do art. 20 porque este dispositivo trata de uma hipótese que não é a dos presentes autos. De fato, aqui se trata da aquisição de produtos para utilização no

processo produtivo, com saídas tributadas; enquanto que o dispositivo legal aventureado pela Junta aborda a vedação do crédito quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior.

Assim, o § 3º do art. 20 não prejudica o cerne do argumento defensivo, que é o fato de ter a atual legislação superado os conceitos outrora firmados à luz da legislação revogada, não só em razão da incompatibilidade deles com o princípio a não-cumulatividade, na forma em que concebido pela CF/88, como também porque derogado pela superveniência da LCp nº 87/1996, que tratou diversamente da matéria. Assim, não procede o argumento da decisão de piso, no sentido de que a atividade de cognição desenvolvida pelos Autuantes teria sido no sentido de perquirir entre as aquisições da Petrobrás que “foram objeto de apropriação de crédito, àquelas que não se enquadravam na permissão do referido comando do I do § 3º do art. 20 da Lei Complementar 87/96” pois, em nenhum momento do Auto de Infração é descrito que a glosa dos créditos de ICMS decorreria da circunstância de “a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior”, que é a hipótese tratada inciso I do § 3º do art. 20 da Lei Complementar 87/96.

Na hipótese como a dos presentes autos, em que se têm mercadorias entradas para produção de bens que tiveram saída tributada, o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS se condiciona à existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e o exercício do objeto social. Neste sentido, infere-se do art. 20, caput, de que o direito ao crédito surge da aquisição de bens: I) que integram ao ativo permanente, II) de uso e consumo do estabelecimento (despesas), e; III) utilizados na produção (custos).

Nada obstante, o direito ao crédito de ICMS sobre o ativo permanente é uma forma de garantir ao contribuinte o creditamento do imposto incidente no imobilizado proporcionalmente à depreciação, que é contabilizada como gastos decorrentes do desgaste ou da obsolescência de bens ora aplicados à produção, quando representa custos, ora desvinculados dela e caracterizando despesas.

Por conseguinte, é possível afirmar que os critérios adotados pela LC 87/96 partem da distinção entre custos e despesas. Consequentemente, a suspensão do direito de creditamento sobre as entradas de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento implica somente em restringir a possibilidade de fazê-lo relativamente às aquisições de mercadorias que impliquem em despesas.

A contrário senso, garante-se o crédito do ICMS cobrado em cada uma das operações anteriores sempre que os gastos correspondentes representem custos de produção, cujo conceito é aquele conferido pela legislação do imposto de renda, art. 13, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que transcreve.

Destaca o desacerto do argumento da Junta, no sentido de que a legislação em tela não seria aplicável, por regulamentar aspectos do Imposto de Renda. O argumento não procede, na medida em que inexiste incompatibilidade entre o conceito utilizado na legislação em questão e a natureza dos custos de produção para fins de verificação do direito ao crédito fiscal de ICMS. Alias, o próprio acórdão recorrido logo a seguir se vale de conceito trazido pelo Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta outro imposto, o IPI, de modo a demonstrar que a análise não deve ser feita somente tendo em vista o tributo a que se refere a lei, mas em face de seu conteúdo.

Posta essa consideração, verifica-se que o art. 13, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/77 refere-se a custos, cuja definição ali prevista – bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção – é esclarecida pelo direito privado (art. 110 do CTN). Nesta linha, segundo as ciências contábeis, são gastos que a entidade realiza com o objetivo de por o seu produto pronto para ser comercializado, fabricando-o ou apenas revendendo-o, ou o de cumprir com o seu serviço contratado.

Para melhor entendimento, transcreve a definição técnica do “Custo”.

Na espécie, conclui-se da LCp nº 87/1996 que o direito ao crédito do imposto vincula-se à natureza contábil do gasto que, por sua vez, é resultado da finalidade de determinado bem ou serviço em um dado processo produtivo, atribuindo-lhe ou não a qualidade de insumo, como já observou a doutrina.

Entende que, se a entrada representa um custo, a forma como o serviço ou bem adquirido participa do processo produtivo não possui qualquer relevância para se verificar ou não o direito ao crédito de ICMS.

O consumo da mercadoria ou serviço diretamente no processo produtivo, a integração dela ao produto final na condição de elemento indispensável à sua composição ou quaisquer outros requisitos desta natureza, não possuem relevância para se verificar o direito ao crédito sempre que o bem se mostre imprescindível à obtenção do resultado da atividade. Isto por que inexiste previsão na LC 87/96 que estabeleça tais requisitos, bastando que a mercadoria ou serviço não seja alheia à atividade do estabelecimento.

Em resumo, nos termos da legislação pátria, o imposto cobrado nas operações anteriores e vinculados a aquisições de bem ou serviço pelo contribuinte para o processo de industrialização - isto é, que caracterizem insumos e representem custos – há de conferir direito ao crédito de ICMS.

Assim, não se pode admitir o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal, que adotou uma linha interpretativa de estreitar o conceito, limitando-o a hipóteses restritíssimas, que não se compatibilizam com a legislação. De fato, não é cabível o argumento de que os produtos mantidos na autuação seriam “utilizados em situações de periferia do processo produtivo, jamais se confundindo com aqueles que agem diretamente no processo de fabricação dos produtos fabricados pela Impugnante”.

Ao contrário do que sustenta a Decisão recorrida, a jurisprudência recente do STJ reconhece que “a Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial” (AgInt no REsp 1486991 / MT, DJe 21/06/2017).

Desse modo, não se pode sustentar, como feito na decisão de piso, que somente dariam direito ao crédito fiscal de ICMS os materiais que promovessem a modificação de *natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade* do produto, ou o *aperfeiçoem para consumo*. Este fundamento é, sob descrição distinta, uma ressucitação do já ultrapassado conceito de que o intermediário deveria ter contato direto com o produto final, ou mesmo que o integrasse na condição de elemento indispensável a sua composição, como cogitava o antigo Convênio Interestadual ICMS 66/1988.

Cita e transcreve o art. 309, inciso I, alínea “b” do Regulamento do ICMS de 2012 (Decreto nº 13.780/2012), que estabelece o direito ao crédito fiscal na entrada de produtos intermediários empregados no processo de industrialização, sem exigir que eles tenham contato direto com os produtos finais para promover neles diretamente uma modificação de natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade do produto, ou o aperfeiçoem para consumo.

Conclui afirmando que as entradas dos produtos discutidos no Auto de Infração garantiam o direito ao crédito do ICMS em função de sua vinculação ao processo produtivo do estabelecimento, que é de industrialização por refino. A essencialidade é, de fato, o elemento crucial para a determinação do direito ao crédito fiscal de produtos intermediários.

Destaca que o processo produtivo do estabelecimento autuado é de refino, promovendo-se a industrialização dos derivados de petróleo por desagregação da matéria-prima original. Essa desagregação depende, para ocorrer, de uma série de processos comuns, que concorrem para a separação dos derivados em etapas calculadamente controladas de temperatura, pressão,

acidez/alcalinidade etc.. e, que para manter a linha de produção ativa, são necessários todos os produtos listados no Auto de Infração. Nesse sentido, a descrição feita e os laudos apresentados na defesa confirmam que os produtos são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado (RLAM), por serem **produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade, caracterizados** como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, incluídos entre aqueles que o RICMS/BA autoriza a apropriação de créditos: **não se pode, repita-se, considerá-los isoladamente, à parte do processo fabril, como simples materiais de uso e consumo, de utilização eventual e descartável, cuja ausência não repercutiria no processo produtivo.**

Do exposto, evidencia-se o descabimento da infração 01, também no tocante aos produtos que não foram excluídos pela decisão de piso. Deve-se, portanto, reformar a decisão de base, para julgar improcedente a infração.

Com relação à infração 02, que acusa a Petrobrás de ter deixado de recolher ICMS-DIFAL, 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. A defesa sustentou dois pontos de improcedência da infração:

- a) Não incide ICMS, inclusive DIFAL, na transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte;
- b) Não incide ICMS-DIFAL nas aquisições de insumos do processo produtivo.

A primeira questão foi suscitada porque as notas fiscais constantes na planilha de fls. 128, se referiam à transferência a partir de estabelecimentos da própria Petrobrás em outros Estados, com destino à Refinaria Landulpho Alves, situada neste Estado.

A respeito do tema, a decisão de piso rejeitou a argumentação defensiva, o que representa manifesto equívoco, na medida em que a inexistência de fato gerador é patente.

O primeiro fundamento alegado pelo acórdão recorrido é no sentido de que a cobrança do DIFAL no caso de transferência entre estabelecimentos almeja equiparar cargas tributárias entre aquisições internas e interestaduais, aventando que “aquisição” teria o conceito de tomar posse, o que poderia ocorrer na hipótese de transferência.

Esse argumento de logo já atenta contra a literalidade do art. 110 do Código Tributário Nacional, o qual veda que se alterem a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias.

Nesse sentido, a decisão de piso se mostra equivocada em todos os seus termos, e contraria a jurisprudência do STJ, a qual historicamente encontra-se consolidada na Súmula nº 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Além de haver entendimento já sumulado, destaca-se que no julgamento do REsp 1.125.133/SP em 25/08/2010 (DJ 10/09/2010 RTFP vol. 96 p. 392), sob o rito do julgamento de recursos especiais repetitivos, o STJ sedimentou definitivamente que:

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.
2. Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, conforme já preconizado pela Súmula 166 daquela Corte Superior.
3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida no art. 155, II, da

Constituição Federal, e a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

4. O ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias, pois tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física).

Assim, permanece sedimentada na jurisprudência do STJ a conclusão da Súmula nº 166, tendo em vista que a circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

A análise desse julgado em Recurso Especial Repetitivo revela que o argumento adotado pela decisão de piso é insubstancial, pois o conceito de circulação jurídica, objeto da própria hipótese constitucional de incidência do ICMS, “pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade”, conforme sedimentado no REsp Repetitivo acima referido.

Além disso, também não procede o argumento da Decisão recorrida no sentido de que “ainda que a mercadoria não tenha mudado de propriedade, não se discute que a sua posse foi objeto de transferência interestadual com significativos efeitos tributários legalmente previstos”.

Essa tese se mostra equivocada, e foi rechaçada expressamente no REsp 1.125.133/SP. Disse a Corte Superior que a regra-matriz do ICMS (art. 155, II, da Constituição Federal) pressupõe efetivo ato de mercancia, com finalidade de lucro e transferência de titularidade.

Por isso, também não assiste razão ao acórdão de piso em aduzir que, a despeito de não haver hipótese constitucional expressa, o art. 12 da LCp 87/1996 serviria de suporte legal à cobrança de ICMS em transferências entre estabelecimentos, por regulamentar a Carta Magna, “fornecendo o regramento necessário à implementação dessa regra básica estrutural, relativa ao princípio da não cumulatividade, protegendo o pacto federativo e o sistema nacional de tributação do ICMS de modo a adequá-lo à sua competência de cunho estadual”.

A respeito da lei infraconstitucional, novamente se salienta que no REsp 1.125.133/SP foi dito de forma expressa que a lei que veicular a hipótese de incidência da norma-matriz constitucional do ICMS só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias, pois tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física).

Na verdade, o texto da Lei Kandir é que não se mostra adequado à natureza jurídica constitucional do ICMS. O fato de a Constituição Federal ter delegado à lei complementar o papel de dispor sobre as normas gerais do ICMS não implica na absoluta liberdade do legislador estabelecer a incidência do referido imposto a situações que não se enquadram no modelo constitucional.

A regra matriz do ICMS exige atenção para o conteúdo do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, aparentemente desprezado por parte do Fisco. É esta regra-tipo que traz a referência aos critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos do tributo (Operação, Circulação, Mercadoria), com a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

O ICMS só pode e só deve incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos possuidores originários a outros e aos consumidores finais. O imposto em tela incide sobre operações com mercadorias e não sobre a simples “movimentação” de mercadorias. Somente a passagem de mercadoria de um titular para outro, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS.

O artigo 114 do Código Tributário Nacional define que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Em relação ao ICMS, a

situação definida em lei demanda concomitantemente os elementos: a) Operação b) Circulação; e c) Mercadoria.

Em relação ao elemento de *operação*, o ato de produção, onde não ocorre transferência de titularidade de produtos, sem natureza negocial, não constitui operação, para fins de incidência do ICMS. E, seguindo essa linha, não há como querer sustentar que a operação autuada pelo Fisco possui natureza negocial, ou que levou a qualquer transferência de titularidade de mercadoria.

Com relação ao elemento de *circulação*, na mera transferência de produto não há atos de circulação, mas mero deslocamento de produtos entre estabelecimentos (art. 1142 Código Civil), sem mudança de titularidade.

Por fim, quanto ao elemento *mercadoria*, na mera transferência de produto (que sequer ainda é mercadoria), entre estabelecimentos de um mesmo titular, não traduz ato de comércio, pois ninguém vende para si mesmo. Assim, se não se pode falar em ato de comércio, de modo que não há que se falar em mercadoria.

Em suma, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não deve ser levada em consideração, como se fosse uma etapa autônoma da cadeia produtiva. Ela pouco importa para a cadeia produtiva, pelo que inclusive a não-incidência do ICMS não possui relevância jurídica para levar ao estorno dos créditos da etapa anterior segundo os termos determinados pela CF, art. 155, §2º, II, alínea “a” e “b”.

Para encerrar, cabe também destacar que não apenas o Superior Tribunal de Justiça solidificou entendimento no sentido de ser incabível a cobrança de ICMS em caso de mera transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular. Analisando o caso à luz da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal também possui entendimentos consolidados.

De fato, citam-se como exemplo o agravo ARE 1100961 AgR/RS (Relator Min. Marco Aurélio, DJe-159 DIVULG 06-08-2018 PUBLIC 07-08-2018) e o RE 1.039.439 AgR/RS (Relator Min. Ricardo Lewandowski, DJe-022 DIVULG 06-02-2018 PUBLIC 07-02-2018), em que o Estado do Rio Grande do Sul foi não apenas desatendido em sua pretensão recursal, mas também multado por recursos manifestamente infundados nesta matéria. No mesmo sentido, já foram penalizados os estados da Paraíba (ARE 676035 AgR/PB), do Rio de Janeiro (AI 810921 AgR/RJ) e de Minas Gerais, além do Distrito Federal (ARE 1033286 AgR / DF).

Isso revela que a Suprema Corte já não tolera a insistência dos Estados em cobrar ICMS na hipótese, o que pesa contra o Estado da Bahia, caso insista nesta linha de comportamento, pois a Fazenda Baiana já recorreu anteriormente ao Supremo, e teve seu recurso rejeitado, no ARE 824.167 AgR/BA, em decisão que transcreve.

Do exposto, fica evidenciado o descabimento da cobrança do ICMS-DIFAL na infração 02 quanto a transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme sólida jurisprudência dos Tribunais Superiores, razão pela qual se deve acolher o presente recurso para reformar a decisão de piso e julgar improcedente a autuação.

Além da questão da transferência de produtos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a infração 02 também aborda aquisições de terceiros. A respeito destes, a Decisão recorrida reduziu a autuação, excluindo os mesmos produtos removidos da infração 01: ar sintético, argila ativada, argônio, bissulfito de sódio, oxigênio e terc-butilpolissulfeto.

Em vista dos mesmos argumentos já traçados no primeiro item deste recurso, demonstra-se o desacerto da Decisão recorrida, tendo em vista que o DIFAL não se aplica quando se trata da aquisição de bens que irão integrar o processo produtivo do estabelecimento empresarial, na condição de insumos.

Isso porque o art. 4º, XV, da Lei Estadual nº 7.014/1996 estabelece que constitui fato gerador do ICMS a entrada ou a utilização de mercadoria em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente.

No mesmo sentido, o art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/20102 dispõe que constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher, o valor correspondente à diferença de alíquotas “nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”.

Desse modo, descabe a infração 02, uma vez que as mercadorias autuadas não se caracterizam como materiais e uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, e sim insumos do processo produtivo, não havendo diferença de imposto a recolher em favor do Fisco Estadual a título de diferencial de alíquotas.

Requer ainda, pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial técnica, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Conclui requerendo o conhecimento e integral provimento do presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o Acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal, declarando-se a **improcedência** das infrações 01 e 02, com a desconstituição do lançamento fiscal ali consubstanciado, com ressalva expressa do pedido de realização de perícia, na hipótese de persistir dúvida ou questionamento sobre a utilização ou a essencialidade de todos os produtos listados no Auto de Infração.

VOTO VENCIDO

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.

O julgamento de piso excluiu do lançamento, por entender que se enquadram no conceito de custo, por fazer diretamente parte da atividade de modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, conforme descrição de sua utilização apresentada pela defesa, os seguintes produtos:

1. *Ar sintético: utilizado no processo de Gases Industriais para promover a absorção atômica.*
2. *Argila ativada: utilizada no tratamento do querosene de aviação (QAV), no processo de percloração desse combustível em um leito de argila ativada, que serve como adsorvente para ajuste de cor, através da remoção de compostos nitrogenados, causadores de variações de coloração. Tem por finalidade reter por filtração metais, compostos sulfurados e oxigenados para atender as especificações do querosene de aviação.*
3. *Argônio: utilizado nos processos de Hidrotratamento e Hidrodessulfurizacao HDT e HDS, pararemoção de pigmentos de cor no processo produtivo.*
4. *Bissulfito de sódio: agente redutor que reage com espécies de cloro residual livre, evitando que o cloro ataque as membranas de osmose reversa, utilizadas para desmineralização da água que será usada para geração de vapor, o qual é necessário para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o funcionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.*
5. *Oxigênio: utilizado no processo de craqueamento catalítico para enriquecer o ar do regenerador, para que haja queima do coque. Também utilizado no Hidrotratamento e Hidrodessulfurizacao HDT e HDS, para geração de dióxido de cloro (biocida oxidante utilizado para oxidação da matéria orgânica e desinfecção da água).*
6. *Terc-butilpolisulfeto: utilizado no hidrotratamento de derivados para remover compostos indesejáveis presentes nas frações de petróleo, como objetivo de especificar produtos, principalmente gasolina, querosene de aviação e óleo diesel, ou preparar correntes para outros processos de refino. O catalisador é elemento chave do processo, para acelerar as reações químicas de hidrotratamento. Em geral, os catalisadores de hidrotratamento são fornecidos na forma de óxidos metálicos, que necessitam ser transformados em sulfetos no reator de hidrotratamento, através da operação de “sulfetação in situ”. O terc-butilpolisulfeto é utilizado como agente de sulfetação do catalisador.*

A exclusão destes itens reduziu o valor exigido originalmente de R\$2.235.880,78 para

R\$2.090.142,35.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite preconizado no art. 169, I, "a" do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 2^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão 2^a JJF Nº 0019-02/19.

Conforme se pode concluir da descrição dos produtos excluídos do lançamento na decisão de piso, entendo que os mesmos, efetivamente são produtos intermediários, indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente e, desta forma, é legítimo o direito ao crédito e como consequência, também não é cabível a cobrança do diferencial de alíquota.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

O Recurso Voluntário diz respeito aos demais produtos, a seguir relacionados, que a Recorrente entende ser legítimo o creditamento e, desta forma, descabe, também, a cobrança do diferencial de alíquota. São eles:

1. **Ácido cítrico:** utilizado na limpeza química das membranas porosas de tratamento de água, procedimento necessário constantemente para manter a capacidade de filtração, bem como no processo de tratamento de água de efluentes, ambos necessários à geração de água desmineralizada, a partir da qual se obtém o vapor de água essencial para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.
2. **Ácido clorídrico:** precursor do dióxido de cloro, biocida utilizado na pré-cloração da água bruta na Estação de Tratamento de Água (ETA) e nas torres de resfriamento, sendo essencial para eliminar microrganismos indesejáveis e/ou inibir sua proliferação, que possa comprometer a integridade dos equipamentos.
3. **Ácido fosfórico:** utilizado nas Estações de Tratamento de Efluentes (ETE) e/ou Estações de Tratamento de Despejos Industriais (ETDI), aplicado na etapa de tratamento biológico do efluente. Atua como fonte de fósforo, nutriente necessário ao crescimento das bactérias que degradam os compostos orgânicos e nitrogenados presentes nos efluentes.
4. **Ácido sulfúrico:** É utilizado na estação de tratamento de água no processo Utilidades com a finalidade de regenerar as resinas catiônicas para remover os cátions da água. Também utilizado na geração de dióxido de cloro, agente biocida para utilização no tratamento de água bruta, para evitar comprometer a integridade dos equipamentos quanto à corrosão e incrustação.
5. **Amina Neutralizante.** Evitar 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.
6. **Biocida:** 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.
7. **Carbonato de sódio:** O carbonato de sódio é utilizado para ajuste de PH tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.
8. **Cloro:** essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de microrganismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos. Tais equipamentos são utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico. O Cloro é um produto químico utilizado na composição de fluido para conferi-lo peso como forma de garantir a permanência dos fluídos da rocha dentro das formações.
9. **Coagulante:** utilizado na etapa de clarificação da água bruta, na Estação de Tratamento de Água (ETA) e no tratamento primário da Estação de Tratamento de Despejos ou Efluentes Industriais (ETDI) das refinarias. Sua ausência gera perdas na reposição de água tratada nos circuitos de resfriamento e na capacidade de geração de vapor, podendo ocasionar parada das unidades do sistema.
10. **Desengraxante:** utilizado para limpeza de permutadores de calor, equipamentos que promovem o resfriamento de uma corrente de processo por troca de calor com a água, evitando a contaminação da água de resfriamento com hidrocarbonetos danosos ao meio-ambiente e a formação de depósitos que reduzem a capacidade de troca térmica, restringindo a produção de derivados nas unidades de processamento.
11. **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.

- 12. Fosfato de sódio:** essencial para o tratamento de água que alimenta as caldeiras, inibindo a incrustação e controlando o PH em patamar alcalino, de forma a prevenir processos corrosivos nos equipamentos e tubos da caldeira, que poderiam levar a falha nos equipamentos e interrupção do fornecimento de vapor para a refinaria.
- 13. Floculante:** utilizado na etapa de clarificação da água bruta, nas estações de tratamento de água, auxiliando a floculação de sólidos suspensos ou impurezas, permitindo a decantação e a purificação da água para utilização em etapas posteriores, inclusive na geração de vapor, necessário para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.
- 14. Hidrogênio:** usado para possibilitar partida da planta de ácido diluído.
- 15. Hidróxido de Sódio:** utilizado em diversos processos (destilação, craqueamento, gasolina de aviação, utilidades), tem por função minimizar a hidrólise dos sais e também a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão.
- 16. Hipoclorito de sódio:** utilizado em diversos processos (destilação, craqueamento, gasolina de aviação, utilidades), tem por função na destilação minimizar a hidrólise dos sais e a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão; no craqueamento, é utilizado no tratamento para remoção dos contaminantes e para melhorar as propriedades dos derivados; na gasolina de aviação, visa a neutralizar os ácidos fluorídicos dos gases ácidos e do alcoolado leve; e nas Utilidades, é usado no tratamento de água bruta, no ajuste do pH da água de circulação da água das torres de resfriamento, além de sua injeção na regeneração das resinas.
- 17. Inibidor de incrustação:** utilizado na Estação de Tratamento de água para limpeza e manutenção do sistema. Usa-se no intervalo entre uma campanha e outra ou quando há parada no sistema e é injetado a corrente de petróleo para inibi a formação de incrustações de sais no seu escoamento
- 18. Inibidores de corrosão:** 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.
- 19. Inibidor filmico:** utilizado no processo de destilação e água de resfriamento, visa a evitar a ocorrência do processo corrosivo nos equipamentos e assim garantir a continuidade operacional. Complementa a ação da amina neutralizante. Água de resfriamento: caracteriza-se como PCI por ser incorporado ao produto, por entrar em contato com a carga e apresentar consumo diário pela escala de produção.
- 20. Mistura inorgânica:** precursora do dióxido de cloro, biocida utilizado na pré-cloração da água bruta na Estação de Tratamento de Água (ETA) e nas torres de resfriamento, sendo essencial para eliminar microrganismos indesejáveis e/ou inibir sua proliferação, que possa comprometer a integridade dos equipamentos
- 21. Nitrogênio:** É utilizado nos processos de Destilação, Craqueamento Catalítico, Utilidades, hidrotratamento - hidrodessulfurização - HDT HDS, querosene de aviação, geração de hidrogênio, Coqueamento, Produção de Amônia, com a finalidade de dar partida, inertizar e purgar as unidades de produção. O Nitrogênio é 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.
- 22. Óleos:** o óleo hidráulico é utilizado no processo de refino para Lubrificação de máquinas e equipamentos industriais. O óleo isolante elétrico abastece o transformador elétrico.
- 23. Polieletrólico.** O Polieletrólico é essencial no tratamento de água, pois auxilia a formação de flocos e com isso a água floculada escoa 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 Polieletrólico após sua utilização e a sua não-utilização reduziria acentuadamente a eficiência do processo de tratamento de água.
- 24. Sulfato de alumínio:** coagulante inorgânico utilizado na etapa de clarificação da água bruta, na Estação de Tratamento de Água (ETA) e no tratamento primário da Estação de Tratamento de Despejos ou Efluentes Industriais (ETDI) das refinarias. Sua ausência gera perdas na reposição de água tratada nos circuitos de resfriamento e na capacidade de geração de vapor, podendo ocasionar parada das unidades do sistema.

25. *Tripolifosfato de Sódio*: também conhecido como Fosfato Trissódico é utilizado no processo de Utilidades como inibidor de corrosão e é aplicado na água recebida da Estação de Tratamento (ETA) destinada à caldeira. Esse produto é também utilizado no processo de Utilidades na Estação de Tratamento (ETA), denominada em algumas Unidade de Negócios de Estação de Tratamento de Dejetos Industriais (ETDI). No caso do tratamento de efluentes de injeção de fosfato ocorre no tratamento biológico desses efluentes.

A decisão de piso entendeu que estes produtos seriam utilizados em situações de periferia do processo produtivo, jamais se confundindo com aqueles que agem diretamente no processo de fabricação dos produtos fabricados pela Impugnante, e por isso devem ter tratamento de material para uso e consumo, sem direito ao crédito do ICMS.

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril (industrialização por refino) e, porquanto, preenchem os requisitos legais para o direito ao crédito do ICMS, conforme o artigo 309, inciso I, alínea 'b', do RICMS/BA-12 e apresenta Recurso Voluntário insurgindo-se contra a glosa dos créditos, que entende ser legítimos.

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

O enquadramento legal da autuação foi o artigo 29, § 1º, inciso II e artigo 53, inciso III da Lei 7.014/96:

Art. 29. 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, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior. (grifo nosso)

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

Este dispositivo, ao contrário do entendimento do autuante, assegura ao contribuinte o direito ao crédito na entrada de mercadoria, inclusive a destinada ao uso ou consumo e o § 4º que trata, objetivamente, da vedação ao crédito, não contempla a hipótese desta autuação.

A fundamentação da decisão de piso é no sentido de que os produtos seriam utilizados em situações de periferia do processo produtivo, jamais se confundindo com aqueles que agem diretamente no processo de fabricação dos produtos fabricados pela Impugnante, e por isso devem ter tratamento de material para uso e consumo, sem direito ao crédito do ICMS.

Data vênia deste entendimento, não podemos corroborar com o mesmo, por ser estranho à legislação da espécie, inclusive a que fundamenta a autuação.

Observe que o caput do artigo 29 da Lei nº 7014/96 não faz referência de a mercadoria para dar direito ao crédito, tenha ação direta sobre o produto fabricado, faça parte da sua composição ou concorram diretamente para a sua modificação física ou química.

Da análise da Lei Complementar nº 87/1996, conclui-se que o direito ao crédito do imposto vincula-se à natureza contábil do gasto que, por sua vez, é resultado da finalidade de determinado bem ou serviço em um dado processo produtivo, atribuindo-lhe ou não a qualidade de insumo, como já observou a doutrina.

Se a entrada representa um custo, a forma como o serviço ou bem adquirido participa do processo produtivo não possui qualquer relevância para se verificar ou não o direito ao crédito de ICMS, bem como, nenhum dispositivo legal atribui esta condição para fruição do direito ao crédito.

O § 2º do mesmo artigo define que não dão direito ao crédito as mercadorias ou serviços alheios à atividade da empresa e no § 3º define, objetivamente, o que são os itens alheios à atividade da

empresa.

No § 4º o legislador também define, objetivamente, as situações de vedação do crédito e, em nenhuma delas contempla a hipótese que fundamentou o Auto de Infração e a decisão de piso, ora recorrida, qual seja, o local e/ou a forma como o produto intermediário é utilizado.

§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 3º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 4º 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, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

III - para prestação de serviço, quando a prestação quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

A Lei complementa 87/96, nos artigos 19, 20 e 21, que regem esta matéria, também vai neste mesmo sentido:

Art. 19º. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a 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. 20º. 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.** (grifo nosso)*

§ 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. 28º, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º. Além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no anterior, os créditos resultantes de operações de que decorra entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente serão objeto de outro lançamento, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto no art. 21, §§ 5º, 6º e 7º.

§ 6º. Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

As regras estabelecidas nos artigos 20 da Lei Complementar 87/96 e no artigo 29 da Lei nº 7.014/96 foram recepcionadas pelo RICMS/2012, nos artigos 309 e 310, a seguir transcritos:

Art. 309. 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 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, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

Art. 310. 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, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante:

a) não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;

b) for tributada com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, a vedação será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

III - para prestação de serviço, quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

IV - na aquisição de materiais, mercadorias, bens ou serviços por empresa com atividade mista, isto é, empresa que efetue venda ou que forneça mercadorias juntamente com a prestação de serviços, assegurando-se, no entanto, a recuperação do crédito quando as saídas ou os fornecimentos forem tributados pelo ICMS, atendida a devida proporcionalidade;

V - quando o contribuinte optar:

a) pela utilização de crédito presumido em substituição ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas, sempre que nesse sentido houver disposição expressa;

b) pelo pagamento do imposto devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, através do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional;

VI - quando destinado a produtor rural ou extrator, não constituído como pessoa jurídica;

VII - destinados à construção de imóveis por acesso físico;

VIII - em relação ao serviço de transporte de mercadoria cujo imposto da mercadoria já tenha sido pago por antecipação tributária;

IX - quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros;

II - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Qualquer ato que tente estreitar o direito ao crédito estabelecido na legislação retro citada ou alargar as hipóteses de vedação, trata-se de uma usurpação da competência legislativa, ferindo o princípio da não cumulatividade prevista no artigo 155, II, § 2º da Constituição Federal, nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 e no artigo 28 da Lei nº 7.014/96, cujos princípios foram recepcionados no RICMS/2012.

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.

Também discordo do entendimento do julgador de piso, no que ele classifica como “situações de periferia do processo produtivo”. O processo produtivo é único e todas as etapas são essenciais e imprescindíveis, não cabendo este conceito de “situações de periferia”.

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

Considerando que todos os produtos, cujos créditos foram glosados:

- 1- São consumidos no processo de industrialização e que as saídas dos produtos resultantes deste processo (Refino de Petróleo) são tributadas normalmente;
- 2- São utilizados na atividade fim da Recorrente (Refino de Petróleo);
- 3- Não se enquadram no conceito de “alheios à atividade do estabelecimento” conforme estabelece o parágrafo único do artigo 310.

Não há vedação legal para utilização do crédito, devendo prevalecer a regra do direito ao crédito, estabelecida no artigo 309 e o princípio da não cumulatividade previsto na CF, na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7014/96.

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 “b” do artigo 309 do RICMS/12 aplica-se, naturalmente, tanto às matérias primas, como aos produtos intermediários, ao material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos.**

Neste ponto, faz-se cogente apontar o conceito legal das mercadorias alheias, cujo crédito é vedado, conforme norma estabelecida no Parágrafo Único do artigo 310 do RICMS/12:

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros;

II - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

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.

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 indispesável 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 indispesáveis 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 309, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no inciso I, “b”, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto.

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 inciso I, “b”, do art. 309 do RICMS/BA-127, 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 alheio a atividade da empresa, sendo considerado de uso e consumo traçado pelos incisos I e II do parágrafo único do artigo 310 do RICMS/12.

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 pelos 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 (Refino de Petróleo), 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, 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, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e voto pela improcedência do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Com a máxima e respeitosa vénia, venho discordar do voto do eminente Conselheiro Relator, no que diz respeito ao Recurso de Ofício.

Importa trazer a lume, que os autuantes mantiveram integralmente o Auto de Infração, conforme se extrai da informação fiscal, notadamente quanto aos seguintes argumentos:

Na infração 1 - Em relação aos materiais cujos créditos foram glosados, os autuantes disseram que na execução dos trabalhos de fiscalização, realizaram pesquisas junto ao contribuinte, seus fornecedores e sites especializados, para dirimir as dúvidas a respeito da aplicabilidade dos materiais. Constatamos que tais materiais não estão vinculados diretamente ao processo de

industrialização, não integram o produto final na condição de elementos indispensáveis ou necessários à industrialização dos produtos.

Como exemplo todos os ácidos citados são utilizados para tratamento da água industrial utilizada e em análises de laboratório para verificação da qualidade da água; coagulantes, cloro, biocida, bissulfito e fosfato de sódio, dispersantes, também são utilizados para tratamento de água; inibidores de corrosão, de incrustação, fílmico, utilizados para manutenção e conservação de equipamentos, gases utilizados para purgas de linhas, a exemplo do nitrogênio.

Disseram que a sua utilização visa promover a conservação dos equipamentos industriais aumentando, em tese, sua vida útil e tratamento de seus efluentes industriais (correntes residuais inservíveis, gasosas, líquidas ou sólidas), visando prepará-los para o descarte adequado e sem riscos ambientais, não correspondendo a qualquer atividade produtiva na qual sejam obtidas espécies novas, e, por conseguinte, tributadas pelo ICMS. Salientam que as entradas de mercadorias para uso e consumo não ensejam a utilização de crédito fiscal, conforme previsto no inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 (transcreve).

Reiteram que por diversas vezes este Conselho de Fazenda manifestou-se contra tal utilização, conforme Acórdãos CJF nos 0079-11/05, 0071-12/05, 0435-11/06 e 0463- 11/06, 0137-12/16 Acórdão I a JJF nº 0039-01/18 todos de estabelecimentos da Autuada. Desse modo, mantém a autuação.

Na Infração 2 - sobre as alegações nesta infração, os autuante reproduzem a LC 87/1996 em seu artigo 12 e 13, §4º. Sustenta que está previsto tanto o fato gerador como a base de cálculo do ICMS para operações de transferência interestadual. Assevera que a Lei Estadual do ICMS, que define esta questão, em seu art. 4º, inc. I, ao estabelecer a regra do momento da ocorrência do gato gerador do imposto: "Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I- da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;". Sendo assim, a alegação de não incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias para estabelecimentos do mesmo contribuinte não subsiste, pois essas operações são definidas na legislação como tributadas, nos termos da Constituição Federal, Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96. Mantiveram a autuação na íntegra.

Por outro lado, o Relator *a quo*, aplicou um critério para exclusão de alguns itens, que foge completamente à jurisprudência firmada neste Conselho, vejamos:

Destarte, dos produtos elencados pela defesa reputo que apenas se enquadram no conceito de custo, por fazer diretamente parte da atividade de modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, conforme descrição de sua utilização apresentada pela defesa, os seguintes.

A questão da distinção entre produtos intermediários e de consumo, passam ao largo do conceito de custo, nem tampouco por fazer parte da atividade de modificar a natureza, funcionamento, apresentação ou aperfeiçoamento para o consumo, que em verdade, se aproxima do conceito aplicado ao IPI para se definir o que é um produto industrializado, jamais para produtos intermediários, para fins de crédito do ICMS.

Tais mercadorias e seus respectivos usos são recorrente em julgamentos neste Conselho. Em que pese a essencialidade para a produção (e quase tudo é essencial) não se tem como único este critério, mas condição *sine qua non*. A partir da essencialidade, é necessário verificar se a mercadoria entra em contato com a produção, se é consumida em função deste desgaste, ou se embora desgastada, tem participação indireta na produção da mercadoria a ser produzida.

É o caso dos produtos anticorrosivos (inibidores de corrosão), anti-incrustantes, biocidas, mantidas na decisão de primeira instância, que sem exagero, é possível dizer que poderia se fabricar o produto, mesmo na ausência deles, pois o papel do anticorrosivo, é preservar os bens do ativo que estão em contato com os fluidos de processo, como é o caso da amina neutralizante e os genericamente chamados "inibidores de corrosão".

Assim, considero inteiramente os valores ali mantidos como produtos intermediários, não discordando do voto de Primeira Instância, quanto à manutenção de todos os produtos acima citados, além dos demais listados, como desengraxante, utilizados na limpeza de permutadores de calor, fosfato de sódio, que trata a água de caldeira que gera vapor inibindo incrustações e oxidações, ou seja, atuam perifericamente na produção, sem sequer entrar em contato com o produto final.

O que reforço neste voto, volto ao tema, é o Recurso de Ofício. Após as devidas explicações sobre o conceito adotado neste Conselho de Fazenda, acerca do que é produto intermediário, e que tendo o Relator *a quo*, apresentado inovação quanto tema, acatando argumento jamais aceito neste Conselho, já que o conceito de custos é muito amplo, para se coadunar com os critérios adotados para o ICMS.

Assim, é que produtos que foram retirados do lançamento, como argônio, oxigênio (utilizado conforme descrição, como agente biocida), relacionados e excluidos no voto recorrido, estão presentes em diversos julgamentos deste Conselho Estadual, Acórdão CJF Nº 0319-11/16, Nº 0355/11-13, Nº 0356-12/18, Nº 0186-11/17, Nº 0377-12/15.

Contudo, dada as características dos produtos ARGILA ATIVADA, que serve como adsorvente para ajuste de cor, através da remoção de compostos nitrogenados, causadores de variações de coloração que tem por finalidade reter por filtração metais, compostos sulfurados e oxigenados para atender as especificações do querosene de aviação, cujo entendimento é que tal produto inclusive se incorpora ao produto final para sua identificação.

O mesmo ocorre com o BISSULFITO DE SÓDIO, usado para geração de vapor, o qual é necessário para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo uma vez que esse produto estando incorporado ao próprio vapor que atua como força motriz das máquinas, se insere no conceito de produto intermediário, haja vista sua participação direta no processo produtivo, e não de forma marginal como ocorre com os demais produtos que foram acolhidos no julgamento recorrido.

Assim, as infrações 1 e 2 passam ter, com a exclusão do bissulfito de sódio e argila ativada, passa a ter os seguintes valores abaixo mencionados, onde só foram alterados os meses de maio, junho, agosto, novembro e dezembro, permanecendo os demais com os valores originalmente lançados:

DATA	INF 1	INF 2
31/01/2018	106.282,84	32.986,41
28/02/2017	59.047,66	49.168,34
31/03/2017	133.030,66	111.874,67
30/04/2017	70.547,21	50.136,53
31/05/2017	130.733,65	130.733,65
30/06/2017	113.147,03	80.288,16
31/07/2017	104.978,98	25.746,80
31/08/2017	119.747,04	82.142,30
30/09/2017	109.340,65	44.249,03
31/10/2017	92.258,61	21.436,23
30/11/2017	158.714,92	46.551,44
31/12/2017	183.501,95	97.843,19
TOTAL	1.381.331,20	773.156,75
TOTAL DAS 2 INFRAÇÕES		2.154.487,95

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299904.0007/18-6, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.154.487,95**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, incisos VII, alínea “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Carlos Antonio Broges Cohim Silva, Laís de Carvalho Silva e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PRFIS