

PROCESSO - A. I. N° 298663.0004/18-3
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF n° 0219-05/18
ORIGEM - SAT COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 03/09/2019

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0195-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO. Uma das características admitidas para o conceito de produto intermediário, é que este esteja em contato direto com o produto fabricado, e se desgaste ou se consuma nesse contato, ainda que não se integre ao produto final, pois a característica de se integrar ao produto final, é própria de matérias primas, bastando então, que o produto esteja na linha principal de produção em estreito contato com o material produzido para que seja determinante a sua função como produto intermediário ou secundário. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto, contra a decisão da 5^a Junta de Julgamento Fiscal que julgou por unanimidade Procedente em Parte Auto de Infração, lavrado em 30/08/2018, exige ICMS no valor histórico de R\$6.839.388,20, em decorrência do cometimento da infração abaixo descrita:

INFRAÇÃO 1 - 01.02.02: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativos de fls. 31, 38, 39 54, 55, 68 e 82, constantes do CD/Mídia de fl. 93. Lançado ICMS no valor de R\$6.839.388,20, com enquadramento no art. 29, parágrafo 1º, inc. II e art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96, e multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. VII, alínea “a” do mesmo diploma legal.

Após a devida instrução processual, a 5^a JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência da autuação, conforme voto a seguir transcreto:

VOTO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 30/08/2018, para exigir o valor de R\$6.839.388,20, decorrente de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, inerente aos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, conforme demonstrativo e documentos às fls. 9 a 92 dos autos, e CD/Mídia de fl. 93, com enquadramento no art. 29, parágrafo 1º, inc. II e art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96, e multa aplicada de 60%, na forma do art. 42, inc. VII, alínea “a” do mesmo diploma legal.

Inicialmente, há de se ressaltar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, visto que na acusação constam os dispositivos legais tidos como infringidos e estão devidamente lastreados em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, às fls. 9 a 92 dos autos, como anteriormente destacado.

Assim, vislumbro que as provas documentais da acusação fiscal estão apensadas aos autos, as quais foram todas fornecidas ao sujeito passivo, na pessoa do contribuinte/preposto/representante legal, conforme documento de fl. 93 dos autos, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa ao contribuinte, o qual o fez às fls. 97/108, inexistindo qualquer cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, cujo direito foi exercido de modo pleno, tendo o autuado demonstrado total entendimento da acusação, inclusive apresentando razões de mérito, não ensejando qualquer necessidade de prova pericial e diligência adicional, como assim argui o sujeito passivo em sede de defesa.

No mérito, trata a autuação da glosa de parte do crédito apropriado pelo deficiente, decorrente da aquisição de vapor d'água nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, com aplicação em diversas áreas do sujeito passivo, que tem como objeto, dentre outras atividades, a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o

comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos.

Consignam os autuantes, que a defendente apresentou à fiscalização uma nota técnica, às fls. 12 a 29 do PAF, de consumo de vapor d'água nas suas unidades. Com base nessa nota técnica elaboraram a planilha RESUMO NOTA TÉCNICA DE CONSUMO DE VAPOR D'AGUA POR UNIDADES (fls. 10/11). Assinalam portanto, que baseado nesses dados obtiveram a percentagem resultante do consumo de vapor d'água nas unidades de tratamento de água e esfuentes (8,86191%), e transferência e estocagem (0,91515%), perfazendo o montante de 9,77706% em relação ao total consumido nas unidades da defendente.

Aduzem então, que a autuação decorre tão somente da glosa do valor de crédito fiscal de ICMS relativo ao vapor d'água utilizado nessas duas unidades, ou seja, nas unidades de tratamento de água e esfuentes, e transferência e estocagem, por entenderem que tais unidades estão à parte do processo produtivo da defendente, não estando abarcado por qualquer das hipóteses de utilização do crédito fiscal estabelecidas no RICMS/BA, aprovado pelo Decreto N° 13.780, de 16 de março de 2012, vigente à época dos fatos geradores, mais especificamente o art. 309, inc. I, "b" abaixo descrito:

"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; (Grifos acrescidos)

Em contraposição aos termos da acusação, o sujeito passivo diz se equivocar a Fiscalização, ao colocar que não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo.

Destaca que essa diretriz era compatível com o regime jurídico anterior, no qual vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, cujo art. 31, inciso III, dispunha que “não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes [...] a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição”.

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

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

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Diz então o sujeito passivo, com as disposições da LC nº 87/96 destacadas acima, que “é assegurado o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações que tenham resultado na entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento” (art. 20, caput), desde “que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento” (§ 1º).

Todavia, observo das contrarrazões dos fiscais autuantes, que os créditos glosados decorrem do “vapor d'água” utilizado nessas duas unidades, ou seja, nas unidades de tratamento de água e esfuentes, e transferência e estocagem, por entenderem que tais unidades estão à parte do processo produtivo da defendente, e não alheios à atividade do estabelecimento na forma do § 1º, art. 20 da LC87/96.

Entende a Fiscalização, ao qual me associo, que as unidades de tratamento de água e esfuentes, e transferência e estocagem, estão à parte do processo produtivo, portanto sem direito ao crédito de ICMS. Essas unidades

dizem respeito à estação de tratamento de água, ou também abreviado como ETA, e é o local em que se realiza a purificação da água captada de alguma fonte, para torná-la própria para o consumo e assim utilizá-la para abastecer uma determinada população ou processo produtivo.

Neste contexto, não se está glosando tais créditos por não ensejar o direito de seu uso na forma do § 1º, art. 20 da LC87/96, e sim pela aplicação do art. 33 do citado diploma legal, por se tratar de consumo de “vapor d’água” como material de uso e consumo, e não produto intermediário ou secundário, em que a legislação é clara ao admitir o uso de tais créditos a partir de 1 de janeiro de 2020 (art. 33, I LC 87/96).

Logo, por ser vedado o crédito de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento à época dos fatos geradores da autuação, objeto em análise, entendo restar subsistente o Auto de Infração nos valores apontados pelos autuantes, vez que não há arguição do deficiente quanto à apuração da base de cálculo, nem tampouco dos valores dos créditos glosados indicados no demonstrativo de débito de fls. 4/5 dos autos.

Saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário, conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99. Cabe destacar, entretanto, que o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto nos arts. 39, 40, 41 do citado diploma legal, e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, sendo que os Fiscais Autuantes cumpriram os seus deveres funcionais em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O sujeito passivo ingressa, tempestivamente, com Recurso Voluntário às fls. 141 a 152, no qual inicia apresentando uma síntese da autuação, impugnação e acórdão e se insurgindo contra o indeferimento da produção de prova pericial, reiterando o pedido.

No mérito, traz as teses apresentadas na impugnação, quais sejam:

- i. premissa maior: a definição da mercadoria como produto intermediário ou como material de uso ou consumo subordina-se à sua essencialidade na atividade econômica, conforme decidido pelo STJ no REsp 1.221.170, submetido ao regime de recursos repetitivos;
- ii. premissa menor: o vapor d’água utilizado nas aludidas três etapas revela-se como fundamental para o processo produtivo da Refinaria (produção de derivados de petróleo);
- iii. conclusão: logo, o vapor d’água é produto secundário e gera direito ao aproveitamento de crédito de ICMS consoante o RICMS/BA.

Assinala que, entre a lavratura do acórdão recorrido (11/12/18) e a intimação, peticionou em 18/01/19 reconhecendo a procedência quase total em relação ao vapor utilizado para o tratamento dos efluentes.

Registrhou uma divergência em relação aos percentuais considerados pela SEFAZ para o cálculo da glosa dos créditos, conforme se extrai dos anexos do Auto de Infração, onde a Fiscalização considerou os consumos de 4,60 para a unidade de Hidrotratamento e Lubrificantes e 153,00 para a Unidade de Tratamento de Água e Efluentes, quando o real seria 4,63 e 152,98, conforme se extrai da nota técnica.

Por estas premissas numéricas, o percentual de glosa calculado pela SEFAZ foi de 9,77706%, quando o correto seria 9,77585%, representando uma diferença de 0,00122% que, aplicada ao montante de créditos de vapor d’água, reduziria o valor autuado R\$849,96.

Entende que, apesar de pequeno o valor, compete aos prepostos da Petrobrás preservar o patrimônio da companhia. Assim, a recorrente efetuou o pagamento dos créditos de ICMS utilizados pela aquisição de vapor d’água para o tratamento de efluentes abatendo o valor de R\$849,96 que, no seu entendimento, se encontra controverso no PAF e espera ser ele decotado nesta instância recursal.

Com relação às outras duas etapas produtivas, discorda das conclusões contidas no acórdão recorrido.

Destaca que o vapor d’água consiste em recurso fundamental para o processo produtivo da empresa (refino de petróleo) e que, sem este insumo, não é possível alcançar a especificação adequada do produto e, por conseguinte, impede a continuidade das atividades de produção dos derivados de petróleo na planta industrial da Refinaria.

Invoca, novamente, o laudo pericial produzido em juízo por perito judicial, especialista da área química, desinteressado no deslinde da controvérsia, com respostas aos quesitos formulados pelas partes:

Quesito 4: As torres de resfriamento são indispensáveis ao processo produtivo da RLAM? Caso afirmativo, a água industrial e os produtos utilizados para o tratamento desta água são também indispensáveis para esse processo?

RESPOSTA: sim.

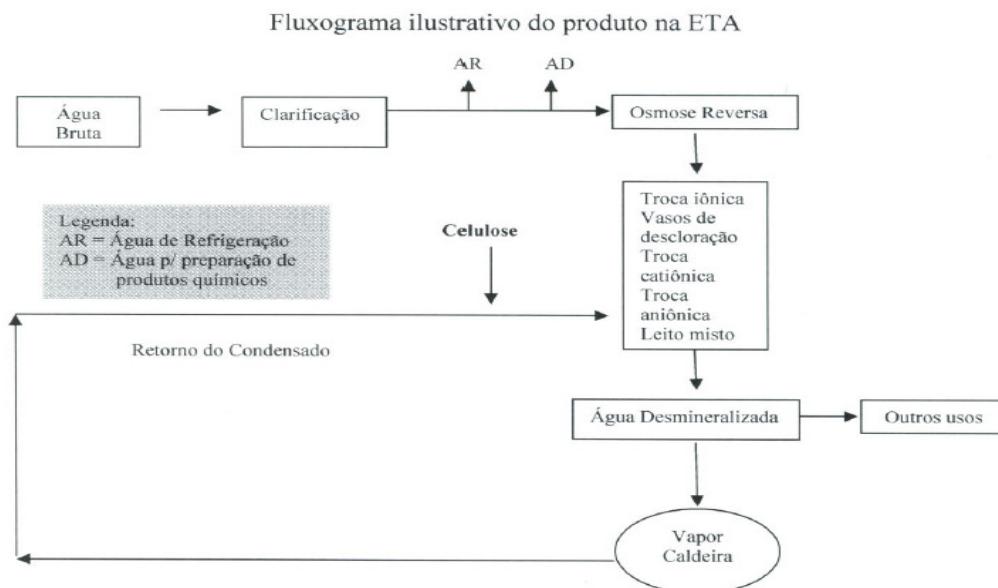
JUSTIFICAÇÃO: o processo que acontece nas torres de resfriamento ocorre com uso da água industrial que é preparada para tal finalidade ela tem que ser tratada para atender as especificações, é uma exigência técnica. Logo os produtos utilizados para o tratamento desta água são também indispensáveis para esse processo.

Quesito 5. As caldeiras geradoras de vapor são indispensáveis ao processo produtivo da RLAM? Caso afirmativo, a água de caldeira e os produtos utilizados para o tratamento desta água são também indispensáveis para esse processo?

RESPOSTA: sim

JUSTIFICAÇÃO: as caldeiras produzem vapor de água que fornecem calor para que a reação ocorra em um reator. Sem calor a reação não ocorre. A qualidade do vapor depende da qualidade desta água, e esta última tem que ser tratada para atender as especificações, é uma exigência técnica e indispensável ao processo produtivo da RLAM. Logo a água de caldeira e os produtos utilizados para o tratamento desta água são também indispensáveis para esse processo.

Ressalta que a essencialidade da etapa industrial na ETA, conforme laudo o Instituto Nacional de Tecnologia, como se observa no fluxograma a seguir, no qual o vapor é, ao mesmo tempo, o destino da água desmineralizada e a fonte para o processamento adequado desta etapa (*doc. 5*):



9. A geração de vapor é feita em caldeiras que são vasos de pressão onde a água é alimentada continuamente e transformada em vapor pela aplicação de uma fonte de calor. Portanto, as caldeiras são de decisiva importância, expressa em custo e vida útil, para as indústrias que necessitam de vapor e diante disso, o processo de corrosão deve ser controlado e evitado ao máximo. Por esse motivo é necessário o controle e tratamento da água que é utilizada em caldeiras.

(...)

11. Com base no conhecimento adquirido nos procedimentos realizados pela equipe do INT, este Instituto entende que a Celulose é essencial para o processo de reutilização do condensado de caldeira, pela sua atuação como elemento filtrante. Isso permite que o condensado, já livre dos hidrocarbonetos e de sólidos em suspensão, possa ser bombeado para os desaeradores das caldeiras onde serão removidos gás carbônico - CO₂, e oxigênio - O₂ da água de alimentação. Seu consumo anual é superior a uma tonelada em somente uma refinaria.

Destaca, também, a essencialidade do vapor d'água na etapa de transferência e estocagem.

Reitera que a geração de derivados de petróleo e gás natural constitui um processo produtivo

longo e complexo, cujo êxito depende de uma série de etapas produtivas que vão se sucedendo até a produção final, a partir do óleo cru, das frações mais “pesadas”, isto é, mais densas do petróleo.

Nesse longo processo, o petróleo e o gás natural crus e os derivados, sejam finalizados, sejam ainda a serem submetidos a consecutivos estágios produtivos, são constantemente transferidos, distribuídos e estocados de uma planta e de tanques para outros.

Para tais movimentações (“transferência”) dos produtos, em conjunto com o tempo em que ficam acondicionados em tanques e dutos (“estocagem”), é fundamental o uso de vapor d’água para aquecê-los, sob pena de, em face da alta viscosidade dos derivados, as baixas temperaturas lhe causarem o congelamento e interromper o processo produtivo antes da chegada do seu fim (*doc. 6*).

Amparado nessas premissas, de que as etapas de refrigeração e tratamento da água e transferência e estocagem se inserem no processo produtivo, há de se registrar que a LC nº 87/96 torna suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial, como se conclui dos arts. 19, 20, §1º, e 33, I, da LC nº 87/96, que transcreve.

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

Deste modo, a LC nº 87/96 estabelece como único requisito para utilização de créditos decorrentes de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, ou seja, todos aqueles que integram o custo de produção, a vinculação à atividade-fim do estabelecimento.

Cita a jurisprudência do STJ, (STJ - REsp 1.175.166 / PR – Relator Ministro Herman Benjamin – Publicado no DJe em 16/3/2010).

Cita, ainda, o julgamento do REsp 1.221.170 / PR proferido pelo Superior Tribunal de Justiça em procedimento de recursos repetitivos (ou seja, vinculante para todo o Poder Judiciário), no qual, para tributos não-cumulativos tais como o ICMS, definiu o conceito de insumo através do critério da essencialidade ou relevância para a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

Assevera que o vapor d’água relacionado na autuação fiscal é material secundário ou intermediário que, no modelo normativo da Lei Kandir, corresponde a bem necessário ao processo produtivo, mas que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou aos serviços vinculados à produção.

Destaca a decisão do Tribunal de Justiça da Bahia (Voto no acórdão nos embargos de declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001; Relatora: Sara Silva de Brito; Primeira Câmara Cível; Data do julgamento: 16/07/2012).

“Entende-se por produto intermediário todo e qualquer tipo de material utilizado para a produção de um determinado produto, mas que não, necessariamente, integre a ele, podendo ser, desse modo, materiais auxiliares de produção, usados na fábrica para dar suporte à produção do produto final ou produto acabado, sofrendo desgaste ou perda de propriedade no curso do processo produtivo. Enquanto que material de uso e consumo são os materiais consumidos em atividades não produtivas”.

Volta a destacar que, no regime da LC 87/96, a essencialidade é aspecto determinante para autorizar a apropriação do crédito fiscal e, sendo o item essencial à produção, não é possível atribuir-lhe a natureza de bem de uso ou consumo do estabelecimento, porque conceitualmente desvinculado dela.

Ressalta a importância do vapor d’água no processo de produção de derivados de petróleo e gás natural, para afetar a temperatura da água e impedir o congelamento dos produtos e que a sua falta impede a realização do processo produtivo.

Entende que o acórdão recorrido é equivocado e contraria o RICMS/2012, cujo art. 309, inciso I, alínea “b”, admite o uso do crédito não só de matérias-primas que compõem o produto

industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo de industrialização e sejam nele consumidos e, sendo esses insumos indispensáveis no processo industrial, há o direito de utilizar crédito fiscal em razão de sua aquisição para compensação do valor devido de ICMS, conforme norma do art. 312, I, “b”, do RICMS/2012, segundo o qual é garantido aos Contribuintes o direito de mantê-lo em relação às entradas “de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização”.

Assim, estando o vapor d’água vinculado ao processo da indústria do petróleo, sendo nele consumido, não há como se afastar o direito ao crédito fiscal, como admite o art. 309 e 312 do RICMS/2012.

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça deste Estado já decidiu no Processo nº 72269-3/2008; Órgão Julgador: Segunda Câmara Cível; Relator: Maria da Graça Osorio Pimentel Leal; data do julgamento: 16/06/2009.

Conclui afirmando inexistir qualquer infração, pois o vapor d’água se caracteriza como insumo indispensável ao processo industrial e, por isso, o lançamento fiscal realizado por meio da Infração nº 1 deve ser desconstituído.

Por tudo o quanto exposto, inclusive na sua impugnação administrativa e demais manifestações contidas nos autos do PAF nº 298663.0004/18-3, a PETROBRÁS requer:

- a) a produção de prova pericial nos termos requeridos na defesa e aqui reiterados;
- b) a reforma do acórdão recorrido, de modo a julgar a autuação improcedente pela retificação dos volumes de consumo para a Unidade de Hidrotratamento e Lubrificantes e Unidade de Tratamentos de Água e Efluentes (vapor d’água usado na etapa de tratamento de efluentes), bem como o reconhecimento da natureza essencial das etapas de refrigeração e tratamento da água e de transferência e estocagem e, por conseguinte, do vapor d’água como um produto intermediário/secundário.

VOTO VENCIDO

O motivo da autuação é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Consta dos autos tratar-se de ICMS relativo ao vapor d’água utilizado nas unidades de tratamento de água e efluentes, e transferência e estocagem, entendendo os autuantes que tais unidades estão à parte do processo produtivo da defendant, não estando abarcado por qualquer das hipóteses de utilização do crédito fiscal estabelecidas no RICMS/BA, aprovado pelo Decreto N° 13.780, de 16 de março de 2012, vigente à época dos fatos geradores, mais especificamente o art. 309, inc. I, “b”.

A Recorrente reconheceu a procedência quase total em relação ao vapor utilizado para o tratamento dos efluentes, discordando dos percentuais considerados pela SEFAZ para o cálculo da glosa dos créditos, recolhendo o valor deduzindo R\$849,96, que, a seu ver, estaria sendo cobrado a maior.

Discorda das conclusões contidas no acórdão recorrido com relação às outras duas etapas produtivas, tratamento de água e transferência e estocagem, apresentando Recurso Voluntário para reforma da decisão.

Destaca que o vapor d’água consiste em recurso fundamental e imprescindível para o processo produtivo da empresa (produção de derivados de petróleo e gás natural) e que, sem este insumo, não é possível alcançar a especificação adequada do produto e, por conseguinte, impede a continuidade das atividades de produção dos derivados de petróleo na planta industrial da Refinaria.

O Recurso Voluntário requer produção de prova pericial para comprovar as suas alegações quanto à utilização do vapor d’água.

Indefiro o pedido de perícia requerido, por entender que as provas e documentos trazidos aos

autos são suficientes para a formação de minha convicção e ao deslinde da questão, conforme determina o artigo 147 do RPAF/Ba.

A decisão de piso entendeu, que as unidades de tratamento de água e efluentes, e transferência e estocagem, estão à parte do processo produtivo, portanto sem direito ao crédito de ICMS e que, “neste contexto, não se está glosando tais créditos por não ensejar o direito de seu uso na forma do § 1º, art. 20 da LC87/96, e sim pela aplicação do art. 33 do citado diploma legal, por se tratar de consumo de “vapor d’água” como material de uso e consumo, e não produto intermediário ou secundário, em que a legislação é clara ao admitir o uso de tais créditos a partir de 1 de janeiro de 2020 (art. 33, I LC 87/96).

O cerne da questão, portanto, reside na definição quanto à correta classificação contábil tributária em relação às aquisições do vapor d’água 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 nº 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 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 vénia 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 à 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 complementar nº 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.

§ 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 nº 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 à 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 física;

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, de que as etapas onde são utilizadas o vapor d'água estão à parte do processo produtivo. O processo produtivo é único e todas as etapas são essenciais e imprescindíveis, não cabendo este conceito de “situações de periferia”.

No caso em exame, a produção de derivados de petróleo e gás natural constitui um processo produtivo longo e complexo, cujo êxito depende de uma série de etapas produtivas que vão se sucedendo até a produção final, a partir do óleo cru, das frações mais “pesadas”, isto é, mais densas do petróleo, onde o vapor d'água não só é essencial, mas imprescindível. Sem ele é impossível que ocorra o processo produtivo.

Portanto, a questão posta em discussão neste PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação deste produto e, considerando que o vapor d'água, cujos créditos foram glosados:

- 1- É consumido no processo de industrialização e que as saídas dos produtos resultantes deste processo (produção de derivados de petróleo e gás natural) são tributados normalmente;
- 2- É utilizado na atividade fim da Recorrente (produção de derivados de petróleo e gás natural);
- 3- Não se enquadra 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 87/96 e na Lei nº 7014/96.

Cabe agora demonstrar o não enquadramento da mercadoria como sendo destinada 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**, como é o caso do vapor d'água.

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 indispensável ou necessário.

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

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

versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 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 à 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 pelo produto (vapor d'água) no processo industrial do Recorrente. Realmente, matéria prima não é, uma vez que não integra o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação do produto aqui tratado está vinculada ao processo fabril do Recorrente (produção de derivados de petróleo e gás natural), porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que é nele consumido ou utilizado ou vinculado na condição de elemento indispensável ou necessário 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 o referido produto não se subsume ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento, não se submetendo à regra do art. 33, I da LC 87/96, que admite o crédito para materiais de uso e consumo a partir de 1 de janeiro de 2020, como pretendido na decisão recorrida. Assim, DEVE SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO DO VAPOR D'ÁGUA, utilizado nas etapas produtivas de tratamento de água e transferência e estocagem.

Quanto à etapa de tratamento de efluentes, reconhecida pela Recorrente, deixo de analisar o mérito, por não ser objeto do Recurso Voluntário, mas reconheço que assiste razão ao sujeito passivo quanto à necessidade de ajuste do valor autuado, abatendo R\$849,96.

Portanto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para cobrança, apenas, do valor referente à parcela do Vapor D'Água utilizada no tratamento de efluentes, com a homologação do valor reconhecido e pago pela Recorrente.

VOTO VENCEDOR

O voto do eminent Conselheiro está recheado de argumentos razoáveis para acolhimento do Recurso, já que se trata de assunto polêmico, onde há uma linha tênue que separa o produto intermediário do produto de uso e consumo no processo industrial.

Foi acolhido no voto, a diferença de R\$849,96 no reconhecimento e pagamento, pelo Recorrente, quanto ao valor glosado no uso dos produtos utilizados na produção de vapor no tratamento de efluentes, no que discordo, tendo em vista que erro de centesimal é de difícil aferição, dado o volume gigantesco do material envolvido, em que uma pequeníssima diferença percentual gera

distorções; e discordo quanto à procedência do recurso quanto à parte que permanece na lide, pelas razões a seguir expostas.

Conforme comentado acima, a Recorrente reconheceu o acerto de parte do lançamento quanto ao uso de crédito de ICMS para o tratamento de águas e efluentes, mas refuta com relação ao vapor destinado às unidades de transferências e estocagem em face das imprescindibilidade da mercadoria, já que sem o vapor não será possível manter nas tubulações e nos tanques, a temperatura necessária para evitar o congelamento dos derivados de petróleo de alta viscosidade, tal como cimento asfáltico, parafinas, óleo combustível etc. Assim, não faz mesmo sentido produção de prova pericial formulado, no que acompanho o Relator neste quesito.

Não há discordância quanto à efetiva utilização do vapor d'água, mas apenas quanto às razões de direito, se efetivamente são pertinentes quanto à definição do que seja produto intermediário e de consumo. A razão apresentada pelo Recorrente e acolhida pelo relator, se resume ao fato de ser imprescindível, mas entendo que para efeitos de utilização de crédito, tal justificativa é condição *sine qua non*, sem qual sequer é possível se cogitar que um produto seja intermediário, contudo tal condição não é única, mas apenas a primeira a ser apreciada.

Os autuantes deixam claro na informação fiscal, que o lançamento foi baseado no percentual de consumo de vapor de água nas 3 unidades a que se reporta o procedimento: de tratamento de água para refrigeração, transferência e estocagem, e para tratamento de efluentes, sendo reconhecido o lançamento quanto ao vapor utilizado na última etapa do processo, o tratamento de efluentes.

Se aplicado indistintamente o fato “imprescindibilidade” nem mesmo deveria ser glosado o crédito sobre tratamento de efluentes, isto porque, a indústria gera resíduos tóxicos que são terminantemente proibidos de serem descartados sem que sejam tratados de forma a se descartar, ou seja, se não fosse o tratamento, o efluente não poderia ser descartado, a empresa não teria condição de estocagem indefinida, e a produção teria de ser interrompida.

Por outro lado, evidente que o tratamento de efluentes se reporta após o momento da produção ou fabricação, ou seja, como se poderia falar de produtos intermediários para produção, se a produção já foi feita? Estou a repetir este argumento da parte incontroversa, que já foi reconhecida pelo Recorrente, porque o mesmo se aplica ao vapor no transporte e estocagem, haja vista que nesta etapa, o cimento asfáltico, parafinas, óleo combustível etc., também já foram produzidos, e da mesma forma que no tratamento de efluente, não se pode falar em “produto intermediário da produção” de algo que efetivamente já foi produzido.

É o mesmo raciocínio análogo ao caso dos produtos utilizados para fazer movimentar as empiladeiras de produtos já fabricados, pois neste caso, é totalmente inverossímil se tratar como intermediário, produtos que atuam já sobre um processo de fabricação concluído, não podendo se aplicar conceito de intermediário, a algo que não se “intermedia”, vez que já concluído o processo fabril? Desse modo é fácil concluir, que o mesmo raciocínio que se aplica ao tratamento de efluentes, se aplica também ao caso do transporte interno e armazenagem.

Uma das características admitidas para o conceito de produto intermediário, é que este esteja em contato direto com o produto fabricado, e se desgaste ou se consuma nesse contato, ainda que não se integre ao produto final, pois a característica de se integrar ao produto final, é própria de matérias primas, bastando então, que o produto esteja na linha principal de produção em estreito contato com o material produzido para que seja determinante a sua função como produto intermediário ou secundário.

Assim, é fácil concluir, que da mesma forma como no caso do vapor utilizado em efluentes, ou seja, resíduos indesejáveis da produção, o vapor utilizado também marginalmente como meio de transporte interno e armazenagem, se reporta a uma etapa posterior à efetiva produção das mercadorias já relacionadas (cimento asfáltico, etc.), e não podem ser consideradas como produtos intermediários.

Não se discute obviamente a essencialidade do vapor no transporte e armazenamento. De fato, a viscosidade dos produtos petroquímicos é elevada e o vapor d'água ao acompanhar as tubovias de transporte, assim como manter os tanques de armazenagem aquecidos, mantém o produto fabril, mas como já exaustivamente dissecado neste voto, estamos nesse caso tratando de produtos cujo ciclo de fabricação se encerrou, estando apenas no ciclo de transporte e armazenagem pós produção, sendo no caso, um custo fabril para efeitos de imposto de renda, para determinação de lucro, jamais para crédito de ICMS.

Por fim, resta a questão do vapor utilizado no tratamento de água de refrigeração. Neste caso, a situação não é tão flagrante para efeitos de caracterização de produto de uso e consumo, como no caso de tratamento de efluentes, transporte e armazenagem.

Isto se deve, porque neste caso, a água de refrigeração participa efetivamente do processo de produção enquanto aqueles, em processos pós-produção. A própria defesa traz fielmente a descrição dos processos às fls. 102/103 inclusive com perícia judicial, onde se vê que os produtos que são utilizados como créditos na produção de vapor, têm como finalidade garantir a vida útil dos equipamentos, evitar processos corrosivos, etc. Além disso, ainda que o vapor seja utilizado no processo de produção como nas torres de refrigeração, não entram em contato com a mercadoria produzida, condição indispensável para que se caracterize como produto intermediário.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo o lançamento inicial, devendo ser homologado o valor recolhido.

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, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e modificar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 298663.0004/18-3, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$6.839.388,20, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REP. PGE/PROFIS