

A. I. N° - 206960.0007/19-5
AUTUADO - PETROBRAS BIOCOMBUSTÍVEL S.A.
AUTUANTES - MARCO ANTONIO DE SOUZA FORTES e JUAREZ ANDRADE CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23.01.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0203-05/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido de que os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração (biocidas, dispersantes, hipoclorito de sódio e inibidores de corrosão) e na lubrificação de máquinas e equipamentos (óleos e lubrificantes) não participam de forma direta do processo de produção, sendo materiais de consumo. O mesmo se aplica ao gás nitrogênio, aplicado nos tanques de armazenamento de produtos inflamáveis, para se evitar o contato com o oxigênio, elemento que pode desencadear a combustão, gerando incêndios e explosões que venham a destruir os equipamentos da unidade fabril. Também não geram direito ao crédito os produtos aplicados nas análises laboratoriais de insumos e produtos acabados. Itens que não participam diretamente do processo produtivo. Portanto, inadmissível o crédito fiscal utilizado e devido o imposto relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (DIFAL). Infrações 01 e 02 subsistentes. Indeferida a remessa dos autos para a realização de diligência/perícia. Não acolhida a preliminar de nulidade do lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 25/03/2019, para exigir ICMS no valor principal de **R\$187.236,08**, contendo as seguintes imputações fiscais:

Infração 01 - 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Anexo: DEMONSTRATIVO do CRÉDITO INDEVIDO de ICMS nas AQUISIÇÕES de MATERIAL de USO/CONSUMO. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração: R\$130.312,73.**

Infração 02 - 06.02.01 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL relativo ao CRÉDITO INDEVIDO de ICMS nas AQUISIÇÕES de MATERIAL de USO/CONSUMO. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração: R\$56.923,35.**

O contribuinte foi notificado do lançamento, em 26/03/2019, e ingressou com defesa administrativa, firmada em 27/05/19, peça processual juntada às fls. 45/53, subscrita por advogados com procuração nos autos.

Ressaltou, inicialmente, a defesa, que em lugar algum do auto de infração é mencionado o motivo

que levou o Ilustre Fiscal autuante a desconsiderar a classificação adotada pela Contribuinte (insumo do processo produtivo) e lavrar a presente autuação. Argumenta que a forma como o auto de infração foi lavrado, prejudica sobremaneira o direito de defesa da Contribuinte.

Invoca a aplicação ao caso do art. 39, III do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento PAF do Estado da Bahia), que prescreve que o Auto de Infração conterá: “III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias, principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;

Pondera que, quando a fiscalização se furta a essa descrição, acaba por violar o direito de defesa e incide em nulidade absoluta, obrigando ao cancelamento do ato de lançamento.

Pede que seja declarada a nulidade do auto de infração uma vez que nele não constam os motivos que conduziram à invalidade do critério adotado pela Contribuinte para classificar as mercadorias cujos créditos foram glosados, como insumos do processo produtivo; ao passo que o Fisco os considerou como materiais de uso e consumo.

Ao ingressar nas razões de mérito, declarou que a empresa impugnante é uma sociedade cujo objeto social é a produção de biocombustíveis.

Que, para o desenvolvimento de sua atividade fim, ela necessita de diversos insumos, sem os quais o seu objeto social se inviabiliza. Assim, é que, para tanto, adquiriu diversas mercadorias, cuja finalidade é a produção de biodiesel e sem os quais o produto final se inviabiliza, tais como ácido clorídrico, biocida, detergente e diversos outros contidos nas planilhas anexas.

Reafirmou que o fisco não explicou os critérios que utilizou na ação fiscal para considerar um produto como insumo ou bem de uso e consumo. Porém sustenta que todos eles estão intimamente ligados ao desempenho da atividade fim do estabelecimento.

Entende que a vinculação à atividade fim do estabelecimento é o único critério utilizado pela Lei Complementar 87/96 para o deferimento do direito ao aproveitamento de créditos, conforme prescreve os artigos 19 e 20, com os seguintes conteúdos, a seguir transcritos:

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

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

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

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

***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; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010).

Mais à frente, frisou que nesse sentido também caminha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme trechos dos Acórdãos abaixo transcritos:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O

Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. *Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.*

3. *Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.*

4. ***Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).***

5. *In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que “determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte”. Porém, é impossível afirmar ser isso incontroverso, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois “ta! fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos”.*

6. *Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).*

7. *Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.*

8. *Recurso Especial parcialmente provido¹.*

(STJ - REsp nº. 1175166/MG - Segunda Turma - Rei. Min. Herman Benjamin - Julgado em 16.03.2010 - DJe 26.03.2010).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

1. *O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rei. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.*

2. ***A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rei. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rei. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rei. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.***

3. *Agravo regimental não provido.*

(AgRg no AREsp 142.263/MG, Rei. Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013).

Dos julgados acima, deduz, a defendente, que tanto a Lei Complementar quanto o Superior Tribunal de Justiça, entendem que a vinculação à atividade fim do estabelecimento é capaz de gerar o direito a crédito do ICMS, sem nenhuma outra exigência.

Nessa toada, disse ser inegável a vinculação dos produtos constantes das planilhas anexas à atividade fim do estabelecimento da Impugnante (produção de biodiesel), razão pela qual o Auto de Infração que os considerou como mero material de uso e consumo não pode prevalecer, devendo ser cancelado, bem como o crédito tributário a ele subjacente.

No que tange à ausência de recolhimento do ICMS-DIFAL, a defesa disse que melhor sorte não merece a autuação. Declarou que a suposta ausência de recolhimento do DIFAL teria nascido de um crédito indevido de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e que teriam sido destinadas a uso e consumo da Contribuinte. No entanto, como já mencionado acima, todas as mercadorias estão intimamente vinculadas à atividade fim do estabelecimento autuado e, portanto, o crédito do ICMS decorrente da sua aquisição é permitido. Assim, se o ICMS da operação é creditável, o DIFAL também o é, e nas mesmas condições.

Afirma que inexistente, nos autos, qualquer mercadoria que seja destinada a uso ou consumo do estabelecimento. Que todas são insumos, como já exaustivamente demonstrado - não se podendo falar em creditamento indevido de DIFAL, devendo, também nesse ponto, ser cancelado o auto de infração.

Ao finalizar a peça defensiva, o contribuinte requer que a presente impugnação seja recebida para acolher a preliminar de ausência de fundamentação do auto de infração e declarar a nulidade deste; e, no mérito, caso alcançado, que seja provida para cancelar o auto de infração e o crédito tributário subjacente. Requereu ainda a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente a documental suplementar e a pericial, caso necessária. Declara, ainda, a impugnante, que todas as peças que acompanham a presente impugnação são autênticas.

A defesa juntou, na inicial, Laudos Técnicos (fls. 54/76), contendo: **a)** descrição da participação do nitrogênio como agente inertizante no processo de produção do biodiesel; **b)** reagentes e gases especiais no processo de controle de qualidade (acetileno, acetona, ácido clorídrico entre outros); e, **c)** produtos químicos utilizados no tratamento de águas industriais, a exemplo de dispersantes, biocidas, inibidores de corrosão, sequestrante de oxigênio, entre outros.

Prestada a INFORMAÇÃO FISCAL, em 14/08/2019, peça processual anexada às fls. 111 a 115.

Após fazerem uma síntese das acusações fiscais e das razões apresentadas na impugnação manejada pelo contribuinte, declararam que o presente auto de infração contém apenas duas infrações, que versam sobre um mesmo assunto: **créditos de ICMS nas aquisições de material de uso e consumo, sendo a infração 02 decorrente da infração 01, ou seja, relativas ao DIFAL dos itens da Infração 01, considerados na autuação como sendo materiais de uso e consumo, cujo direito ao crédito está previsto a partir de 1º de janeiro de 2020, conforme dispõe o Inciso I, do art. 33, da Lei Complementar 87/96.**

Mais à frente, os autuantes afirmaram que a utilização indevida de créditos de ICMS de materiais de uso e consumo pela Petrobras é procedimento recorrente, motivado por questões corporativas. Conforme consta no texto do auto de infração, o contribuinte utilizou indevidamente, nos exercícios de 2015, 2016 e 2017, crédito fiscal de ICMS referente a materiais utilizados: na Manutenção de equipamentos; no Laboratório de Controle de Qualidade (a exemplo Ácido clorídrico); produtos aplicados na conservação de equipamentos (a exemplo de anticorrosivos e lubrificantes). Que a análise do crédito foi efetuada com base em informações prestadas pela autuada bem como informações prestadas em fiscalizações anteriores e, também, pela ausência de informações sobre a aplicação dos produtos no processo de extração do Contribuinte.

Apontaram os seguintes valores de ICMS por destinação dos materiais: **Estação de Tratamento de Água:** R\$19.235,87; **Controle de Qualidade:** R\$38.961,43; **Inspeção de equipamento:** R\$17,50; **Conservação de bens imóveis:** R\$213,41; **Inertização de vasos e tanques para eliminar risco de inflamabilidade:** R\$71.160,91; **Manutenção de Equipamentos:** R\$723,61; perfazendo o total de **R\$130.312,73**. Ressaltaram que as informações relacionadas à destinação dos materiais foram fornecidas pela Autuada e encontram-se na planilha gravado no CD e anexado ao Auto de Infração

(fl. 35 do PAF), com o título de “Crédito Indevido” e no campo “Função do Produto no Processo Produtivo”.

Transcreveram, na peça informativa, as disposições contidas no art. 309, inciso I, alínea “b”, e art. 265, inc. XXII, alínea “b”, ambos do RICMS/BA de 2012, que estabelecem, respectivamente, os regramentos relacionados ao direito ao crédito e a definição do que venha a ser material de uso e consumo, na legislação do imposto:

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. 265 – (...)

XXII – (...)

b) de materiais de uso ou consumo, assim entendidos, para os efeitos deste item, os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, de produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização;

Frente às disposições normativas acima, sustentam que, na análise do direito ao uso do crédito de ICMS, há que se verificar se o produto adquirido foi consumido no processo de extração mineral ou fóssil, ou se, ao contrário, foi utilizado ou consumido fora desses processos, como no caso da “perfuração e completação de poços”, por exemplo, e neste caso não dá direito a utilização do crédito de ICMS.

Ressaltaram, ainda, que este Conselho de Fazenda já se manifestou contra tal utilização de créditos de ICMS, conforme Acórdãos CJF 0079-11/05, 0071-12/05, 0435-11/06 e 0463/11/06, todos referentes a estabelecimentos da Autuada.

No que se refere à infração 02, que envolve a cobrança do ICMS-DIFAL, sustentam o acerto dessa cobrança por estar vinculada aos materiais de uso e consumo que foram lançados com crédito de ICMS pela Autuada, e não pagos quando da aquisição dos mesmos.

Ao concluírem a peça informativa, afirmaram que ratificam toda a ação fiscal e pedem a este Conselho de Fazenda que o Auto de Infração seja julgado **PROCEDENTE**.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 02 (duas) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Cabe, inicialmente, enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, fundada no argumento de que no Auto de Infração não constam os motivos que conduziram à invalidade do critério adotado pela contribuinte para classificar as mercadorias cujos créditos foram glosados como insumos do processo produtivo, ao passo que o Fisco os considerou como materiais de uso e consumo.

Não merece ser acolhida a arguição de nulidade levantada pela defesa. Isto porque o Auto de Infração, além de estar instruído com os Demonstrativos de Débito contendo a descrição dos itens que foram objeto da glosa de créditos de ICMS e respectiva cobrança do ICMS-DIFAL (fls. 15/34), cujas cópias foram entregues ao contribuinte, valeu-se das informações prestadas pelo sujeito passivo, com o detalhamento do processo de produção do biodiesel.

Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal por inexistirem vícios que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude o direito à ampla defesa e o contraditório.

No mérito, a autuação abarca a cobrança de ICMS com origem na glosa dos créditos fiscais de materiais aplicados nas seguintes atividades: **Estação de Tratamento de Água:** R\$19.235,87; **Controle de Qualidade:** R\$38.961,43; **Inspeção de equipamentos:** R\$17,50; **Conservação de bens imóveis:** R\$213,41; **Inertização de vasos e tanques para eliminar risco de inflamabilidade:** R\$71.160,91; **Manutenção de Equipamentos:** R\$723,61, perfazendo o total de **R\$130.312,73**. Esse detalhamento se encontra reproduzido na mídia digital (CD - fl. 35), a partir das informações prestadas pela autuada aos autuantes, no curso da ação fiscal. Em relação às aquisições interestaduais desses materiais foi exigido o ICMS a título de diferenças de alíquotas (ICMS-DIFAL).

Na análise do direito ao uso do crédito de ICMS, há que se verificar se o produto adquirido foi consumido nos processos de industrialização ou, se ao contrário, foi utilizado ou consumido fora desses processos.

No caso em exame, em relação aos materiais aplicados nas atividades acima descritas, a defesa sustenta serem insumos, posto que indispensáveis à manutenção operacional da unidade fabril da empresa sem os quais ficaria comprometida a realização do processo produtivo ou haveria alterações significativas na sua normalidade. Que, na sistemática de creditamento vigente a partir da Lei Complementar 87/96, os itens em questão geram direito de crédito do imposto.

Os autuantes sustentam, por sua vez, que o direito ao crédito está vinculado à utilização dos produtos diretamente na atividade produtiva, na condição da matéria-prima, produto intermediário, catalisador ou material de embalagem, conforme prescreve o art. 309, do RICMS/2012.

Diante dessas explicações dadas pelo autuado e pelos autuantes, em suas intervenções no processo, entendo ser desnecessária a remessa dos autos para a realização de diligência e/ou perícia fiscal, visto que a matéria de ordem fática quanto à afetação dos bens na atividade operacional da empresa, foi precisamente esclarecida pela impugnante, através da juntada de laudos técnicos, às fls. 54/76 deste PAF, e também discutida, em detalhes, pelos autuantes. Assim, com fulcro no art. 147, I, “a”, e II “a” e “b” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), indefiro o pedido de prova pericial/diligência, por ser desnecessária, já que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento deste órgão julgador.

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

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

Nesse sentido, dispõem os art. 19, 20 e seguintes da Lei Complementar Federal do ICMS, que não contém qualquer dispositivo que determine que os insumos tenham que se incorporar fisicamente ao produto final objeto da atividade de fabricação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em relação aos produtos destinados ao tratamento de águas industriais, compreendendo os inibidores de corrosão dos equipamentos da fábrica, biocidas, são elementos, conforme descritivo feito pelo contribuinte na peça de defesa, no laudo anexado, destinados a eliminar micro-organismos, a exemplo, de algas e bactérias, nos sistemas de água de resfriamento da unidade fabril, remover resíduos indesejáveis (cristais) entre outras funções corretivas. Conforme

já destacado linhas acima, os mencionados produtos, com a respectiva participação na atividade da empresa, foram descritos pelo contribuinte na peça de defesa e são produtos destinados a evitar que os equipamentos e tubulações da unidade fabril sofram corrosões e incrustações indesejáveis e operam também no controle microbiológico daqueles equipamentos e tubulações.

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

No que se refere ao Nitrogênio utilizado como agente inertizante na unidade de produção de biodiesel, trata-se de produto aplicado nos equipamentos e tanques da fábrica, com o objetivo de empobrecer a concentração de oxigênio necessária a desencadear a combustão dos líquidos inflamáveis. Evita, assim, a formação de misturas que possam desencadear incêndios ou explosões nos equipamentos da unidade fabril. Trata-se, pelo descritivo, de produto voltado à conservação dos equipamentos industriais, sem participação e interação direta com os insumos aplicados no processo de produção do biodiesel.

A função do nitrogênio nos processos de armazenamento de produtos inflamáveis da Petrobras Biocombustíveis, visando evitar a ocorrência de incêndios e explosões dos equipamentos da unidade fabril é assemelhado ao gás (GLP) utilizado na queima de gases processados através do *flaire*, nas chaminés das unidades industriais. Nessas funções, o gás liquefeito de petróleo (GLP) utilizado no *flaire* também conserva os equipamentos da fábrica através da eliminação dos resíduos gasosos indesejáveis, além de preservar o meio ambiente e a salubridade da área industrial. Nesse sentido, os gastos incorridos com esse elemento não ensejam direito a crédito do ICMS, conforme se extrai da decisão proferida neste CONSEF, contida no Acórdão nº 0284-12/18, transcrito abaixo, no trecho correspondente a essa matéria:

Quanto à mercadoria GLP, o Sujeito Passivo informa que “os gases não úteis ao sistema, pequenas perdas por escape, bem como gases inflamáveis, nocivos à saúde humana e ao meio ambiente, são enviados ao flare, que é uma chaminé, situada na planta fabril, onde é realizada a sua combustão, mediante emprego do GLP”.

Percebe-se, pela descrição acima, que o GLP é utilizado no descarte de gases não úteis ao sistema. Ou seja, é uma despesa incorrida não para industrializar mercadorias, mas para descartar resíduos, equiparando-se a uma despesa ligada ao tratamento de resíduos, não guardando qualquer propósito com a obtenção de um novo produto.

Não tendo afetação à obtenção de um novo produto, não deve propiciar o direito ao crédito.

Esse é o entendimento já consolidado desta 2ª CJF, que proferiu decisão Acórdão 0073-12/16, cujo trecho reproduzo abaixo.

“O GLP (gás liquefeito de petróleo) é empregado como combustível para queima de gases residuais do processo fabril no incinerador “flare”, visando posterior descarte no meio ambiente. Não faz parte nem integra as cadeias de produção, assim como anticorrosivos, dispersantes, anticlorificantes, biocidas e similares (utilizados na água de resfriamento).”

Nessa mesma linha, é o Acórdão 0297-12/17.

A 1ª CJF possui jurisprudência nesse mesmo sentido, conforme acórdãos 0264-11/16 e 0338-11/17.

Relativamente aos reagentes e gases utilizados nos processos de controle de qualidade (CQ), de acordo com o descritivo apresentado na inicial defensiva, abarca uma gama de produtos, listados à fl. 62 e verso, entre eles – acetileno, acetona, ácido clorídrico, ácido nítrico, álcool etílico, álcool isopopílico, ar sintético, argônio, clorofórmio - que são aplicados em análises laboratoriais, visando atestar a qualidade das matérias-primas e demais insumos (utilidades), antes do processo de produção, e do produto final gerado, após o processo fabril. São, portanto, elementos que não participam diretamente do processo de transformação industrial, mas a *latere*, ou seja, em etapas fora do processo, no controle de qualidade realizado nos laboratórios da unidade fabril da autuada.

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

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

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

Em decorrência do quanto acima exposto, os valores do ICMS glosados na ação fiscal e a correspondente cobrança do ICMS-DIFAL em relação às aquisições originárias de outras unidades federadas, devem ser mantidos, pois, relacionados a materiais aplicados no tratamento de águas industriais (resíduos do processo de produção industrial), na manutenção e conservação dos equipamentos da fábrica ou em atividades de controle de qualidade realizados nos laboratórios da autuada. Todas essas atividades envolvem aplicação de materiais que não têm participação e interação direta com os insumos aplicados durante o processo de produção do biodiesel.

Pelas razões acima expostas ficam mantidas as exigências fiscais em relação às parcelas que compõem os itens 01 e 02 do Auto de Infração.

Face ao acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (ARIVALDO)

Em que pese o brilhante e fundamentado voto do i. Relator, peço vênias para proferir divergência em relação à cognição proposta pela PROCEDÊNCIA do feito em relação ao produto NITROGÊNIO, quanto à parcela destinada a INERTIZAÇÃO do produto final quando do seu armazenamento nos tanques para fins de COMERCIALIZAÇÃO.

Em prestígio da didática, vale rememorar que a infração 01 se refere a glosa de créditos fiscais por terem sido considerados aquisições de mercadorias para fins de uso e consumo do estabelecimento, tendo repercutido na infração 02 que se refere a exigência do ICMS DIFAL, que incide sobre as aquisições de material para o uso e consumo.

Toda a discussão está circunscrita ao pressuposto de que, por se tratar de estabelecimento

industrial, apenas daria direito ao crédito, suas aquisições de mercadorias realizadas para fins de utilização direta no processo produtivo do estabelecimento, caso contrário, seria considerada aquisições de mercadorias para uso e consumo. De modo que os autuantes fundamentaram a exação nos artigos:

Quanto limitação ao uso do crédito, no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA:

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;

Quanto ao conceito de material de uso ou consumo, no Art. 265, inciso XXII do RICMS/2012

b) de materiais de uso ou consumo, assim entendidos, para os efeitos deste item, os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, de produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização;

Pois bem, partindo dos pressupostos regulamentares acima, os autuantes concluíram:

“A análise do crédito foi efetuada com base em informações prestadas pela autuada bem como informações prestadas em fiscalizações anteriores e, também, pela ausência de informações sobre a aplicação dos produtos no processo de extração do Contribuinte.

*Portanto, fazendo um resumo, temos os seguintes valores de ICMS por destinação do material: **Estação de Tratamento de Água:** R\$19.235,87; **Controle de Qualidade:** R\$38.961,43; **Inspeção de equipamento:** R\$17,50; **Conservação de bens imóveis:** R\$213,41; **Promover a inertização de vasos e tanques para eliminar risco de inflamabilidade:** R\$71.160,91; **Manutenção de Equipamentos:** R\$723,61; perfazendo o total de R\$130.312,73.”*

Complementaram que:

“As informações acima, referentes à destinação do material, foram fornecidas pela Autuada e encontram-se na planilha gravado no CD e anexado ao Auto de Infração (fl. 35 do PAF), com o título de “Credito Indevido” e no campo ‘Função do Produto no Processo Produtivo’.”

Portanto, se infere da informação fiscal que os autuantes concluíram, com base na informação dada pela Impugnante, acerca da destinação de cada mercadoria, quais seriam aquelas que não fazendo parte do processo produtivo e seriam consideradas aquisições para uso e consumo, que foram as seguintes destinações: **Estação de Tratamento de Água; Controle de Qualidade; Inspeção de equipamento; Conservação de bens imóveis; Promover a inertização de vasos e tanques para eliminar risco de inflamabilidade; Manutenção de Equipamentos.**) Grifei.

Concordo que, de fato, nenhum dos itens elencados participa do processo de fabricação ou extração, portanto sopesado o direito ao crédito por esse critério nenhuma ressalva cabe ao levantamento fiscal.

Todavia, há um segundo critério que reclama a possibilidade de apropriação de crédito, que seria a utilização na atividade fim da Impugnante, pois a despeito de não participar do processo de produção ou extração, quando um determinado produto é necessário para fins de acondicionamento, presumo ser sensato concluir que este participaria do critério de utilização na atividade fim da Impugnante na etapa de comercialização da mercadoria produzida.

Destarte, não seria crível considerar que um produto necessário ao acondicionamento final da mercadoria produzida para fins de evitar sua explosão fosse considerado material de uso ou

consumo.

Neste critério, verifico se enquadrar a mercadoria NITROGÊNIO, dita pela defesa ser utilizada para **“Promover a inertização de vasos e tanques para eliminar risco de inflamabilidade”**. É que ao ser armazenado nos tanques e necessário preencher os espaços vazios – ESPAÇO SUPERIOR DOS TANQUES NÃO OCUPADOS PELO BIODIESEL – com NITROGÊNIO o qual expulsa o OXIGÊNIO para evitar a sua combustão. Esta é a função do NITROGÊNIO, conforme pesquisa que realizei no site: <http://atlascopecorental.solutions/2018/08/30/inertizacao-de-tanques-em-navios-tenha-uma-solucao-em-cada-porto/>, o qual explica que os tanques de navios que transportam metanol precisam ser preenchidos com esse produto, veja-se:

“Um dos comitês mais importantes da IMO é o Comitê de Segurança Marítima, que é seu órgão técnico sênior para assuntos relacionados à segurança. Ele regulamenta processos de carga e descarga em tanques de navios. Acima de 3.000 metros cúbicos de capacidade, é obrigatório o uso de gás nitrogênio para inertização da atmosfera. Essa regulamentação se provou correta, na medida em que, durante o período de implementação da nova diretriz iniciado na década de 90, foram registrados diversos incidentes envolvendo incêndios a bordo de navios com tanques que ainda não contavam com a inertização por nitrogênio.”

De modo que não há falar que a função do NITROGÊNIO se assemelha a função do gás FLAIRE, posto que ambos buscam evitar acidente. Creio que esse critério não seria o melhor para sopesar os produtos em questão. Pois o primeiro se vincula ao produto final, segue-o quando da estocagem/acondicionamento nos tanques industriais e dos navios ou caminhões de transporte, enquanto que o segundo serve para queima de gases e expurgos que remanescem ou são expelidos do processo produtivo, para mim há uma distância comparativa abismal.

Penso que o NITROGÊNIO tem semelhança mais justa com a SÍLICA que é também utilizada para acondicionamento de medicamentos e produtos eletrônicos com a finalidade de evitar a umidade.

Ademais, o NITROGÊNIO também é utilizado no acondicionamento de frutas para retardar a sua maturação, situação que do mesmo modo que defendo para o caso de aplicação do NITROGÊNIO em tela, não justificaria a glosa dos créditos, pois inquestionavelmente se refere a aplicação na atividade fim, sendo o que se extrai do site: <https://eficienciaenergetica.atlascope.com.br/nitrogenio-industrial-principais-aplicacoes/>

ALGUMAS DE SUAS PRINCIPAIS APLICAÇÕES

Em linhas gerais, podemos dizer que o nitrogênio é utilizado para acelerar ou interromper processos, resfriar e preservar produtos, além de manter os alimentos frescos. Veja mais algumas dessas aplicações por segmento, a seguir.

(...)

Alimentos e embalagens

*Modificar a composição da atmosfera interna de uma embalagem é uma das formas mais eficientes de se **prolongar a vida útil de produtos e alimentos**. Basicamente, **trata-se de retirar o oxigênio e substituí-lo por um gás inerte: o nitrogênio**. Isso **garante que a maturação de frutas e legumes seja retardada**. Além disso, **reduz a respiração e as taxas de produção de etileno**, de forma que várias **mudanças de composição associadas à maturação podem ser postergadas**.*

Portanto, em ambos os casos, trata-se de aplicação necessária para viabilizar a comercialização, o que afastaria a sua classificação como MATERIAL DE USO OU CONSUMO, *ex vi* do próprio dispositivo em que buscou albergue os autuantes, veja-se:

Quanto ao conceito de material de uso ou consumo, no Art. 265, inciso XXII do RICMS/2012

b) de materiais de uso ou consumo, assim entendidos, para os efeitos deste item, os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, de produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização; Grifei.

De modo que, voto pela improcedência do feito quanto à parcela atinente ao produto destinado a promover a inertização de vasos e tanques para eliminar risco de inflamabilidade.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0007/19-5**, lavrado contra **PETROBRAS BIOCOMBUSTÍVEL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$187.236,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” e inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO– JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE