

**PROCESSO** - A. I. Nº 269200.0027/17-1  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0043-01/18  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/10/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0282-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido de que os produtos utilizados em sistemas de refrigeração e tratamento de efluentes não participam do processo de produção, sendo materiais de consumo, portanto, inadmissível o crédito fiscal utilizado e devido o imposto relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. Infrações 1 e 2 subsistentes. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, contra a decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou por unanimidade Procedente, o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/09/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$67.197,00, em decorrência do cometimento das infrações abaixo descritas:

*Infração 01 – 01.02.02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor exigido: R\$27.669,34. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.*

*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, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor exigido: R\$39.527,66. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.*

*Constam nas informações adicionais que o contribuinte utilizou crédito de ICMS (infração 01) e deixou de efetuar o recolhimento do DIFAL (infração 02), nas aquisições interestaduais de mercadorias do fornecedor “Kurita do Brasil Ltda.”.*

Após apresentação da impugnação pelo autuado (fls. 14 a 25) e da informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 38 a 46), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JF que optou pela Procedência do Auto de Infração nos seguintes termos:

### VOTO

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

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

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

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

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

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

*[...]*

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

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

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

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

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

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

*Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, no art. 93, V, “b”, definia como material de uso e consumo mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determinava que: Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*[...]*

**VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 2)**

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

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

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

*O RICMS/97, ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, no art. 93, inciso V, “b”, definia o que seja material de uso e consumo: mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96). Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determina que: Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

*Diante destas determinações, entendo que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço - matéria prima e produtos intermediários) de “material de uso e consumo”. Ou seja, o sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual tem cunho restrito, não comportando ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97). No mais, este Conselho de Fazenda, assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. E como exemplo, cito trecho do Acórdão CS Nº 0196-21/02:*

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

*Assim, da análise da legislação é necessário que seja observado a efetiva utilização, na atividade fabril de uma determinada empresa, dos produtos cujos créditos foram glosados e acima nominados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo a um estabelecimento fabril, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário. No processo produtivo da empresa e com base na informação pelo recorrente prestada, os produtos “aditivos” são usados no tratamento da água de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de microorganismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos, visando, portanto, a sua conservação, possuindo, em síntese, a função de neutralizar a acidez (Ph) dos produtos utilizados, objetivando a conservação das tubulações da fábrica. Dessa forma, são produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Ou seja, ainda que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo.*

*Por se tratar de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, considero pertinente, também, invocar e reproduzir excertos do voto proferido no Acórdão CJP nº 0242-12/05, conforme abaixo:*

*[...]*

*Conforme reiteradas decisões deste CONSEF, os produtos utilizados no tratamento da água de refrigeração, no controle do pH e para evitar incrustações e corrosões são classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção. É importante ressaltar que esses produtos quando utilizados no tratamento de efluentes são utilizados após o processo produtivo, quando é feito o tratamento dos resíduos decorrentes do processo fabril. A tese defendida pelo Dr. José Bezerra Lima Irmão no Acórdão recorrido não representa o entendimento deste CONSEF sobre a matéria. As abalizadas alegações recursais pertinentes à inconstitucionalidade da vedação do direito aos referidos créditos fiscais não podem ser apreciadas por este colegiado, pois, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, a apreciação da inconstitucionalidade da legislação tributária estadual não se inclui na competência deste órgão julgador. Dessa forma, as aquisições desses produtos, considerados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, não dão direito à apropriação do correspondente crédito fiscal, ao teor do disposto no art. 93, V, “b”, do RICMS-BA/97. Somente a partir de 01/01/07, será permitida pela legislação tributária a apropriação desses créditos fiscais.*

*Uma vez que os produtos químicos arrolados na autuação são classificados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais desses materiais, nos termos do art. 5º, I, do RICMS-BA/97.*

*Em face do comentado, estão caracterizadas a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao uso e consumo (infração 1) e a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material de uso e consumo (infração 2). Dessa forma, foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal”.*

*A leitura dos excertos dos votos acima reproduzidos permite concluir que o entendimento prevalecente neste CONSEF, aponta no sentido de que os produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado, isto é, ainda que utilizados no processo industrial não sejam a ele diretamente vinculados, enquadram-se como materiais de uso e consumo.*

*Diante disso, acorde com o entendimento predominante neste CONSEF, considero correta a glosa do crédito fiscal atinente às aquisições dos produtos Kurita, sendo, desse modo, procedente a infração 1.*

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

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

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a decisão proferida pela 1ª JJF, o autuado apresentou Recurso Voluntário tempestivo às fls. 68 a 76, pelos motivos que expôs.

Preliminarmente, pediu a nulidade da decisão de piso, alegando que não foi apresentada a necessária motivação para rejeição do pedido de perícia, citando o art. 147, §2º, do RPAF/BA, este que exige que as razões do indeferimento devem serem enunciadas e fundamentadas na exposição do voto do relator.

Alegou também que a decisão se encontra materialmente equivocada, porque o julgamento do mérito das alegações da autuada dependem, sim, de prova técnica específica, já que se discute a utilização dos materiais adquiridos pela Petrobras no processo de refino, cuja complexidade demanda conhecimento especializado, sendo estes bens vinculados às unidades de processo, restando legítimo o direito ao creditamento do ICMS.

Explicou que não se trata de mera análise documental passível de simples verificação dos autos, mas de questão que demanda a realização da prova requerida, já que não existe nos autos elemento técnico que esclareça o uso das substâncias em questão.

Aduz que há amplos meios de produção de prova, não podendo a autoridade fiscal escolher, dentre os meios disponíveis, um único vetor probatório, ignorando todos os outros. Cita o art. 5º, LV, da Constituição Federal, que assegura aos litigantes em processo administrativo o direito ao contraditório e a ampla defesa, para justificar o pedido de nulidade da decisão.

No mérito, explica que a Kurita é adicionada na água do sistema de resfriamento, para manutenção do PH, sendo essencial ao processo de produção de energia da Unidade Termoeletrica – UTE Celso Furtado, justamente por sua essencialidade nesse processo produtivo.

Informa também que conforme laudo técnico juntado aos autos, a Kurita “é utilizada após o tratamento da água, na Estação de Tratamento de Água (ETA), com a finalidade de inibir a corrosão do circuito de geração de vapor, inclusive caldeiras e desacelerador, atuando como removedor de dióxido de carbono (CO2), além de alcalinizar a água de alimentação das caldeiras”.

Continua detalhando que de acordo com a perícia técnica, “a morfina é adicionada à água da caldeira – água desmineralizada”, a partir da qual é produzido o vapor que, por sua vez, movimenta os geradores utilizados na produção de energia elétrica, como se verifica do fluxograma que ali consta. Justifica, portanto, que a produção e geração de energia elétrica na

UTE Celso Furtado depende diretamente desses produtos, que são insumos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

Desta forma, entende que a Kurita, cujas aquisições deram origem aos créditos reclamados, não pode ser singelamente considerada como despesa, vez que estão diretamente ligados ao processo industrial da UTE Celso Furtado. Aduz que a atividade industrial do Contribuinte não ocorre sem o concurso desse produto que, de fato, não se agregam ao produto final, mas lhe é indispensável.

Diz que o entendimento esposado pela Junta de Julgamento é deveras equivocado, e contraria o próprio RICMS/2012, cujo art. 309, inciso I, alínea “b”, admite o uso do crédito não só de matérias-primas que compõem o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo de industrialização e sejam nele consumidos.

Entende, que se esse insumo se apresenta no processo industrial de geração de energia elétrica como indispensável para que ele aconteça, há portanto o direito de utilização do crédito fiscal em razão deles adquirido, para compensação do valor devido. Inclusive, é o que confirma o art. 312, I, “b”, do RICMS/2012, o qual transcreve e que diz ser garantido ao contribuinte o direito de manter o crédito em relação às entradas de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização.

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

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

Conclui que o produto discutido se caracteriza como insumo ou produto intermediário imprescindível, sendo passivo de apropriação de créditos, conforme determina o princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, e sendo o insumo indispensável no processo industrial, para que ele aconteça, é aplicável a norma que admite o creditamento, como igualmente não há o que falar em DIFAL, que apenas incide nas aquisições interestaduais de bens de uso e consumo e ativo imobilizado.

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

Cita o STJ, que recentemente decidiu que *“a Lei Complementar 87/96 ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação deles serem utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial”*.

Reproduz também decisão do Tribunal de Justiça da Bahia, que entendeu 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”*.

Diante de todo exposto, pede pela improcedência do presente lançamento de ofício, uma vez que o crédito de ICMS constitui direito do contribuinte, não havendo diferença de imposto a recolher em favor do Fisco Estadual.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe imputa ao contribuinte o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS, sendo a primeira de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, bem como o diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais das mesmas mercadorias lançada na segunda infração.

Constam ainda nas informações adicionais que o autuado utilizou crédito de ICMS e deixou de efetuar o recolhimento do DIFAL, nas aquisições interestaduais de mercadorias denominadas “Kurita”, da empresa “Kurita do Brasil Ltda”.

Inconformado com o resultado do julgamento de piso, o sujeito passivo apresentou seu Recurso Voluntário pedindo a nulidade da decisão pelo indeferimento do pedido de diligência e perícia e no mérito alegando, em síntese, que os produtos adquiridos que deram origem aos créditos reclamados, não podem ser considerados como despesa, vez que estão diretamente ligados ao processo industrial de sua Unidade Termoeletrica, informando que tal atividade fica inviabilizada sem o concurso desse produto que, de fato, não se agregam ao produto final, mas lhe é indispensável.

De início, rejeito o pedido de nulidade da decisão. Da mesma forma que os contribuintes tem o direito de entender que se trata de uma matéria complexa e que por esta razão caberia diligência ou perícia, o julgador também pode indeferir tal pedido, quando considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.

No mérito, a discussão paira quanto à utilização do produto “Kurita” na planta Industrial da Recorrente. Segundo consta no Recurso Voluntário, em síntese, o produto em questão é adicionado na água do sistema de resfriamento, para manutenção do PH, bem como é também utilizado com a finalidade de inibir a corrosão do circuito de geração de vapor.

Detalhou também sobre a morfologia, explicando que esta ao ser adicionado à água da caldeia, produz o vapor que movimenta os geradores utilizados na produção de energia elétrica, e que, portanto, a produção e geração de energia elétrica de sua Unidade Termoeletrica dependem diretamente desses produtos e que por esta razão os mesmos devem ser caracterizados como produto intermediário, sendo passivo de apropriação de créditos, conforme determina o princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal.

Portanto, com base na informação trazida pela Recorrente, concluo que o produto “kurita”, utilizado no tratamento da água como anticorrosivos, visando à proteção de equipamentos industriais, são produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado por não serem consumidas nem integram o produto final. Ou seja, ainda que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo.

Ainda que tenhamos evoluído quanto à questão do direito ao crédito fiscal relativo à utilização de produtos intermediários, mesmo estes não integrando um novo produto, para que uma mercadoria possa ser considerada como intermediária, a mesma deve ser consumida e/ou desgastada no processo de industrialização, geração de energia elétrica ou extração mineral, o que não ocorre com as citadas mercadorias, mesmo sendo indispensáveis ao processo.

Há reiteradas decisões neste CONSEF, que tratam dessa matéria, muitas delas inclusive reproduzidas no voto da JJF.

E tal entendimento emanado das decisões, decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS, bem como na Lei Complementar nº 87/1996, esta que afasta a possibilidade de o contribuinte se apropriar de créditos concernentes a bens de uso e consumo até o dia 01/01/2020.

Por esta razão, mantenho decisão recorrida, por entender que ambas as infrações, que são absolutamente vinculadas, estão devidamente caracterizadas. Os créditos foram apropriados indevidamente pelo autuado, bem como houve ausência do lançamento a débito do Diferencial de Alíquotas nas aquisições de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

O motivo das infrações é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao uso e consumo do estabelecimento, bem como assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação.

Constam ainda nas informações adicionais que o autuado utilizou crédito de ICMS e deixou de efetuar o recolhimento do DIFAL, nas aquisições interestaduais de mercadorias denominadas “Kurita”, da empresa “Kurita do Brasil Ltda.”.

Neste caso, a Kurita é adicionada na água do sistema de resfriamento, para manutenção do PH, sendo essencial ao processo de produção de energia da Unidade Termoelétrica – UTE Celso Furtado, essencial ao processo produtivo da empresa, o que dá direito ao crédito de ICMS nas aquisições de tais mercadorias, dispensando, portanto, a necessidade de recolhimento de diferencial de alíquota, em face de sua utilização na forma descrita na peça defensiva.

Portanto, sendo este produto insumo para geração de energia na Unidade Termoelétrica, seu crédito é expressamente admitido no inciso V, alínea “d” do artigo 93 do RICMS/Ba:

*Art. 93. (...)*

*V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*(...)*

*d) de mercadorias a serem empregadas diretamente na geração de energia;*

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.

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

No entender do n. Relator, o produto objeto do mencionado lançamento é de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA vigente à época dos fatos, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas, *in verbis*:

*Art. 93. (...)*

*V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*(...)*

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;*



(...)

**d) de mercadorias a serem empregadas diretamente na geração de energia;**

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos legais para o direito ao crédito do ICMS, conforme o artigo 93, inciso I, alínea ‘b’, parágrafo 1º, do RICMS/BA-97, então vigente, e abaixo colacionado, *in litteris*:

*Art. 93. 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 anteriormente 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;**

(...)

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

*a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

***b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou***

*c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;*

***d) de mercadorias a serem empregadas diretamente na geração de energia;***

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que **o legislador estadual**, ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, **estabeleceu que devem estar presentes**, para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, **uma das condições ali elencadas**, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização e; i) deve ser consumida no mencionado processo **OU** ii) deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se refere a alínea “b” destina-se a abarcar os produtos intermediários, o material de embalagem, bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Portanto, as mercadorias que dão direito ao crédito, devem ter como característica: i) a vinculação à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, ii. a) podendo ser consumidas no processo produtivo (v.g. produtos intermediários – alínea ‘b’) ou ii. b) na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso (v.g. matéria prima ou insumos – alínea ‘c’).

Cabe agora demonstrar o não enquadramento das mercadorias como sendo destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas por um estabelecimento se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção

entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem às alíneas “a” e “b” destina-se a abarcar os produtos intermediários, o material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos**, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Neste ponto, faz-se cogente apontar o conceito legal das mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme a dicção do inciso V, alínea ‘b’, do artigo 93 do então vigente RICMS/BA-97, abaixo colacionado:

Art. 93

(...)

*V – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. (grifos meus)*

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, utilizando, para tanto, o advérbio **não** para expressar o conceito pretendido pela negação.

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 93, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no §1º, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas, previstas no seu inciso V.

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 §1º do então vigente art. 93 do RICMS/BA-97, 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 de uso e consumo traçado pelas alíneas “a” e “b” do inciso V do artigo 93.

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 no processo industrial do Recorrente. Realmente, matéria prima não é, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos ou utilizados ou vinculados na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua consecução.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97, devendo, assim, SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Portanto, voto pela Improcedência do Auto de Infração, conseqüentemente, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0027/17-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$67.197,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Carlos Antonio Borges Cohim Silva e Elde Santos Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA - VOTO DIVERGENTE

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS