

A. I. N° - 279196.0002/19-6
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS e JOSE FRANCISCO DOS SANTOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/01/2020

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0205-01/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DESTINADO A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. A jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido de que os produtos utilizados em sistemas de refrigeração, na manutenção, limpeza e tratamento de água não participam diretamente 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 01 e 02 subsistentes. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 11/06/2019, e lançado ICMS no valor histórico de R\$142.742,07 em decorrência das seguintes infrações à legislação do supracitado imposto:

Infração 01 – 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2017; fevereiro, março, maio a setembro e dezembro de 2018, sendo lançado o valor de R\$107.794,51, acrescido da multa de 60%.

Consta ainda na imputação: “*O contribuinte deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquotas nas aquisições de material de uso / consumo (a exemplo de óleo lubrificante, inibidor de corrosão, tinta para impressora, solvente para impressora etc.). Tratou tais materiais como se insumo fossem, conforme demonstrativos constantes dos anexos I-A e I-C*”

Infração 02 – 06.02.01 - Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses janeiro, março, maio a dezembro de 2017; fevereiro, março, maio a agosto e dezembro de 2018, sendo lançado o valor de R\$34.947,56, acrescido de multa de 60%.

Consta ainda na imputação: “*O contribuinte deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquotas nas aquisições de material de uso / consumo (a exemplo de óleo lubrificante, inibidor de corrosão, tinta para impressora, solvente para impressora etc.). Tratou tais materiais como se insumo fossem, conforme demonstrativos constantes dos anexos I-B, e I-C*”.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração, em 12/06/19, e ingressou tempestivamente com defesa administrativa, em 09/08/19, peça processual que se encontra anexada às fls. 25 a 29-verso. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por sua advogada, a qual possui os devidos poderes, conforme instrumentos de procura e substabelecimento, constantes nos Autos às fls. 40/50.

Em sua peça defensiva, a Impugnante inicia fazendo comentários sobre a tempestividade da impugnação. Na sequência, faz um breve resumo sobre a acusação fiscal, transcrevendo, ainda, as imputações que deram origem ao Auto de Infração.

Em seguida, diz que sempre imbuído da boa-fé, reconhece que, no específico caso do presente Auto de Infração, realmente escriturou alguns produtos como “insumo” quando a sua verdadeira natureza seria de “materiais de uso ou consumo”.

Expõe que tais materiais de uso ou consumo se referem, por exemplo, a acetona, ácidos fosfórico e sulfúrico, hipoclorito de cálcio, tinta para impressora, hidróxido de sódio, éter de petróleo, persulfato de amônio, kurizet, dentre outros, os quais se encontram perfeitamente identificados na planilha anexa a esta defesa (doc. 1).

Dessa forma, reconhece que se creditou de modo equivocado, em relação à Infração nº 1, no montante de R\$ 91.338,89.

Acrescenta que do reconhecimento de alguns produtos como de uso ou consumo, consequentemente também é parcialmente procedente a Infração nº 2, pela ausência de recolhimento do respectivo DIFAL, na importância de R\$ 6.513,73.

Informa que será efetuado o pagamento dentro do prazo concedido para o desconto da multa, sendo o DAJE e o recibo juntados logo em seguida nos autos.

Quanto aos materiais remanescentes, considera que se trata de produtos intermediários, e não de uso ou consumo.

No tocante a três desses produtos (doc. 2): (i) inibidor de corrosão, (ii) inibidor de incrustação e (iii) dispersante para tratamento de água, considera equivocado o entendimento da Fiscalização ao compreender que o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal não é a sua essencialidade para a atividade do estabelecimento, mas a mera participação física no material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo como condição de sua composição.

Alega que a diretriz era compatível com o regime jurídico anterior, no qual vigia o Convênio Interestadual ICMS nº 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”.

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

Aduz que 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).

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

Expõe que o STJ já se pronunciou nesse sentido e transcreve parte de uma decisão do mencionado Tribunal.

Acrescenta que, na realidade, os três produtos subsistentes da autuação fiscal são materiais secundários ou intermediários que, no modelo normativo da Lei Kandir, corresponde a todos os bens necessários ao processo produtivo, mas que não se enquadram no conceito do art. 31, inc. III, do Convênio Interestadual ICMS nº 66/1988. Diz que nesta linha, também se posicionou o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, trazendo a colação parte do Voto condutor do Acórdão nos Embargos de Declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001.

Explica que, no regime da LC 87/96, a essencialidade é aspecto determinante para autorizar a apropriação do crédito fiscal: se os itens são essenciais à produção, não é possível atribuir-lhes

a natureza de bens de uso ou consumo do estabelecimento, porque conceitualmente desvinculados dela.

Ratifica que, nessa linha, os três produtos considerados para o lançamento são essenciais para a sua área de negócio fundamental (produção de amônia, ureia fertilizante, ureia pecuária, ureia industrial, ácido nítrico, hidrogênio, gás carbônico e agente redutor líquido automotivo – Arla 32), como consigna que restou comprovado em laudo pericial técnico produzido perante o Poder Judiciário (doc. 3).

Deduz que todo o complexo processo produtivo de uma Fábrica de Fertilizantes, descrito em minúcias no laudo já mencionado (doc. 3), necessariamente demanda o uso de produtos para o seu êxito, sendo insumos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

Enfatiza que os materiais remanescentes da lista anexa à autuação e cujas aquisições deram origem aos créditos reclamados são “mercadorias” que não podem ser singelamente considerados como despesas, vez que estão diretamente ligados ao processo industrial do estabelecimento da PETROBRÁS.

Considera que o entendimento esposado pela Fiscalização é 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.

Ressalta, inclusive, que o direito ao crédito é confirmado no 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”.

Em paralelo, expõe que tampouco há fundamento que autorize a exigência de diferencial de alíquota, na medida em que a Contribuinte não é, em relação aos insumos, consumidora final. Aduz que nestes termos decidiu o Tribunal de Justiça da Bahia no Processo nº 0122742-05.2006.8.05.0001, cuja parte do teor transcreve.

Conclui, afirmando que os três produtos aludidos (inibidor de corrosão, inibidor de incrustação e dispersante para tratamento de água), caracterizam-se como insumos indispensáveis ao processo industrial da Fábrica de Fertilizantes, pelo que ratifica que os lançamentos fiscais realizados por meio das Infrações nº 1 e 2 em relação a eles devem ser desconstituídos.

Ao final, mesmo entendendo que os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar os equívocos nos levantamentos elaborados pela Fiscalização, requer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos, apresenta diversos quesitos à fl. 29 e verso para serem respondidos, e encerra a impugnação com os seguintes pedidos:

- (a) *produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial;*
- (b) *homologação do valor recolhido em face do reconhecimento parcial da procedência da autuação;*
- (c) *quanto ao remanescente da autuação, seja-lhe dada improcedência, uma vez que – salvo na parte reconhecida – não houve qualquer descumprimento da legislação tributária e tampouco falta de recolhimento do ICMS.*

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 53/58, afirmando que descabem as alegações defensivas porque os produtos em análise se enquadram efetivamente na categoria de uso consumo.

Quanto à classificação de: Inibidores de Corrosão, Inibidor de Incrustação e Dispersantes para tratamento de água, dizem que a controvérsia reside na recorrente dúvida quanto à caracterização de determinados itens envolvidos no processo de produção, se seriam eles produtos intermediários (com direito a crédito) ou material de uso e consumo (sem direito a crédito).

Revelam que o Parecer PROFI 01/81 tem sido utilizado como principal parâmetro de referência a respeito, nele constando de que os produtos intermediários seriam aqueles que não se

incorporando ao produto final – eventualmente apenas seus resquícios e de modo indesejado – participam do processo produtivo de maneira intrínseca e essencial, nele se consumindo a cada participação.

Assim, deduzem que a própria denominação de “intermediário” – que ressaltam não ter haver com o conceito contábil que descreve os produtos gerados no decorrer de um determinado ciclo produtivo, diferenciando-os dos bens finais – busca situá-los entre as matérias-primas e os materiais de uso e consumo.

Dessa forma, relatam que os produtos intermediários, tal qual a matéria-prima, são essenciais ao processo produtivo, dele participam intrinsecamente e – elemento esclarecedor – são consumidos a cada participação, e que diferenciam-se daquelas pelo fato de não comporem o produto final – apenas seus resquícios e de modo indesejado.

Por outro lado, expoem que não se confundem com os materiais de uso e consumo pela não-participação intrínseca desses no processo produtivo.

Sintetizam dizendo que produto intermediário tem “vida” de matéria prima – participação intrínseca ao processo, nele se consumindo, enquanto os materiais de uso e consumo, ainda que venham a se consumir a cada participação serão assim classificados se não tiverem função intrínseca ao processo (ex. sabão usado na lavagem do maquinário), ou se tiverem, não sejam consumidos a cada ciclo produtivo (ex. elementos filtrantes utilizados na filtragem dos insumos/produtos).

A seguir, apresentam uma descrição mais detalhada sobre as categorias de materiais/produtos onde consideram que os Inibidores de Corrosão, Inibidor de Incrustação e Dispersantes para tratamento de água, usados na empresa se encaixam, visando demonstrar que eles devem ser enquadrados como materiais de uso e consumo:

Produtos utilizados no Tratamento de Água – são produtos químicos utilizados no tratamento de água de alimentação de caldeiras, trocadores de calor etc, com o objetivo de evitar/reduzir a corrosão e a incrustação.

Explicam que os produtos utilizados no tratamento de água não participam do processo produtivo de forma direta, servem apenas para conservar os equipamentos (caldeiras, trocador de calor), e que as funções desses produtos são de conservação e preservação dos equipamentos, não são afetados ao processo produtivo, e nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final.

Asseveram que, nesta categoria, estão enquadrados os Inibidores de Corrosão Inibidor de Incrustação e Dispersantes para tratamento de água, utilizados pela empresa, que são produtos utilizados na água, conforme a própria autuada informa em sua defesa sobre a utilização destes produtos. Afirma, portanto, que são materiais de uso e consumo.

Materiais/Produtos de Limpeza – são materiais e produtos utilizados na limpeza das instalações e/ou equipamentos. Existe uma variedade muito grande de materiais e produtos utilizados com esta função em decorrência da grande diversidade de processos produtivos.

Explicam que esta categoria é citada nominalmente no Parecer PROFI 01/81, já mencionado, estando também ai enquadrados os produtos Inibidores de Corrosão, Inibidor de Incrustação e Dispersantes para tratamento de água, que são produtos químicos utilizados na planta fabril da autuada, para limpeza e conservação, devendo ser considerado como material de uso e consumo.

Acrescentam que os Produtos utilizados no Tratamento de Água de Refrigeração (ou Resfriamento) – Estão divididos em três subcategorias, que se enquadram como:

- inibidores de corrosão, que depositam uma fina camada de sais de zinco e polifosfatos sobre os metais dos trocadores de calor, para evitar uma corrosão acelerada das tubulações e equipamentos do sistema;

- dispersantes ou anti-incrustantes, que controlam a taxa de deposição de sais no sistema, evitando que haja uma deposição excessiva;
- biocidas, que evitam um crescimento desordenado de microorganismos no sistema, evitando assim os depósitos orgânicos e a conseqüente corrosão bacteriana sob estes depósitos.

Ratificam que os produtos utilizados no tratamento de água de refrigeração não participam do processo produtivo de forma direta, servem apenas para conservar os equipamentos expostos à água de refrigeração. Explicam que têm uma função similar à das tintas que também servem para proteger os equipamentos das intempéries, sendo inclusive dispensáveis nos sistemas de refrigeração abertos, onde a água é captada em rios, lagos ou mares e devolvida para os mesmos sem nenhum tratamento. Concluem que as funções desses produtos são de conservação e preservação dos equipamentos, não são afetados ao processo produtivo, e nem tampouco são elementos indispensáveis à composição do produto final, pelo que reafirmam que se tratam de materiais de uso e consumo.

Apresentam, ainda, as seguintes informações sobre os produtos “inibidores de incrustação” e “inibidores de corrosão”:

INIBIDORES DE INCRUSTAÇÃO

Substancia química utilizada no tratamento de água de refrigeração da empresa, tem como objetivos principais aumentar o intervalo de tempo entre uma manutenção e outra, como também a vida útil do equipamento. Sua reposição é feita à medida que ocorram perdas e vazamentos, tendo em vista estarmos tratando de um sistema fechado, não integra o produto final e quanto a sua importância podemos afirmar que a obtenção do produto final não depende de sua presença no sistema. O que ocorre de fato é que sem este produto o tempo entre uma manutenção e outra se reduziria, como também a vida útil do equipamento, mas poderíamos sim produzir na ausência de tal substancia, daí a sua diminuta ou quase nenhuma importância na obtenção do produto final. Para a empresa é mais econômico utilizar tal substancia pelo que já foi exposto acima, mas não pela essencialidade na obtenção do produto fim da empresa. Portanto, não se pode considerar tal substancia de produto intermediário (insumo) e sim de material de uso consumo. Sua função principal é dissolver os sólidos existente na água e retira-los evitando assim, o deposito dos mesmos nas paredes dos equipamentos, que promoveria assim a necessidade de uma manutenção prematura.

INIBIDORES DE CORROSÃO

Substancias químicas tem como objetivo também aumentar o intervalo de tempo entre uma manutenção e outra, como também a vida útil do equipamento. Sua reposição é feita à medida que ocorram perdas e vazamentos, tendo em vista estarmos tratando de um sistema fechado, não integra o produto final e quanto a sua importância podemos afirmar que a obtenção do produto final não depende de sua presença no sistema. O que ocorre de fato é que sem este produto, o tempo entre uma manutenção e outra se reduziria, como também a vida útil do equipamento, mas poderíamos sim produzir na ausência de tal substancia, daí a sua diminuta ou quase nenhuma importância na obtenção do produto final. Para a empresa é mais econômico utilizar tal substancia pelo que já foi exposto acima, mas não pela essencialidade na obtenção do produto fim da empresa. Portanto, não se pode considerar tal substancia de produto intermediário e sim de material de uso consumo. Sua função principal é evitar a corrosão dos equipamentos, devido os agentes agressivos existentes na água de refrigeração que promoveria assim a necessidade de uma manutenção prematura.

Em relação à segunda infração, consignam que está ligada diretamente à primeira, sob o ponto de vista do mérito, e observam que devem ser consideradas as mesmas justificativas apresentadas para a primeira infração.

Ao final, requererem que o Auto de Infração seja julgado Procedente, ressaltando que ficou provada a insubsistência do pedido de diligência, pelos motivos apresentados na discussão do mérito.

VOTO

Preliminarmente, constato que o Auto de Infração foi lavrado com a estrita observância dos ditames contidos no art. 39 do RPAF/99, a descrição dos fatos, considerados como infrações das obrigações, foram apresentados de forma clara, precisa e sucinta, encontrando-se apta a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

Trata-se de lançamento fiscal de crédito tributário para exigir o ICMS, relativo ao cometimento de duas infrações, já descritas nos autos.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado pelo sujeito passivo, fica indeferido por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou for desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Ressalto que a própria descrição de cada produto, listado pelo autuado à fl. 21, permite identificar a forma de participação no seu processo produtivo.

Impende dizer-se que, ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido de diligência/perícia submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

No mérito, o autuado reconhece como procedente parte do lançamento fiscal, porém argumenta que os produtos (Inibidor de corrosão, Inibidor de Incrustação e Dispersantes para tratamento de água) cujos créditos foram glosados pela fiscalização estão diretamente integrados ao seu processo produtivo, os caracterizando como insumo.

Enfatiza que tais bens não são objetos de uso e consumo, pois integram o processo produtivo, tratando-se de produtos intermediários, o que lhe dá direito à utilização do crédito fiscal, e não sendo devida a cobrança do diferencial de alíquotas.

A questão, portanto, é se o crédito fiscal glosado envolve mercadorias para uso e consumo que não possibilitam o uso do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais de entrada, como acusam os autuantes, ou se a maioria são insumos ou materiais secundários necessários ao processo produtivo do estabelecimento autuado, que mesmo não se enquadrando no conceito de matéria-prima ou aos serviços vinculados à produção, permitem o aproveitamento do crédito fiscal nos termos da LC 87/96, como alega o sujeito passivo.

Sobre a utilização dos itens objeto da glosa como de uso e consumo, visando promover a conservação dos equipamentos industriais aumentando, em tese, sua vida útil e tratamento de seus efluentes industriais, os autuantes, na informação fiscal, expuseram com clareza as características e a participação das mercadorias questionadas no processo produtivo do autuado.

Pois bem, a matéria que envolve as infrações 01 (crédito indevido por aquisição de material para uso e consumo do próprio estabelecimento) e 02 (falta de recolhimento do ICMS por DIFAL das aquisições interestaduais para uso e consumo do próprio estabelecimento) tem muitos precedentes envolvendo o mesmo contribuinte no âmbito deste CONSEF. Cito os julgados JJF N°s 0003-02/13, 0193-03/16, 0056-02/17, 0072-02/17, 0060-01/18, 0123-02/18, 0158-01/18, CJF N°s 0448-11/05, 0124-11/17, no sentido da não admissão de crédito fiscal decorrente da aquisição de diversos e variadas mercadorias tidas como e utilizadas no uso/consumo do estabelecimento autuado, contrariando o mesmo argumento de essencialidade esposado no presente caso.

É firme, portanto, o entendimento administrativo de glosa de crédito fiscal, como a feita neste caso.

Tendo em vista minha aderência ao decisum, para evitar o desnecessário alongamento fundamental ao meu voto, transcrevo parte do voto vencedor exposto no Acórdão CJF N° 0336-12/13:

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 às 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.

Portanto, a leitura do trecho do voto acima reproduzido permite concluir que o entendimento prevalecente neste CONSEF aponta no sentido de que os produtos utilizados em sistemas de refrigeração, na manutenção, limpeza e tratamento de água, não participam de forma direta no processo de produção, sendo, portanto, materiais de consumo, uma vez que suas utilizações não afetam diretamente o produto acabado, ainda que usados no processo industrial.

Diante disso, considero correta a glosa do crédito fiscal levantada na autuação, inclusive a atinente às aquisições dos produtos “Inibidor de corrosão”, “Inibidor de Incrustação” e “Dispersantes para tratamento de água”, sendo, desse modo, procedente a infração 01, a teor do que prevê o art. 29, §1º, II da Lei nº 7.014/96.

No que concerne à infração 02, por estar vinculada diretamente à primeira infração, sendo que o impugnante utilizou os mesmos argumentos defensivos para rechaçar a autuação, também é procedente, conforme disposto no art. 4º, XV da mesma lei supracitada, 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.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279196.0002/19-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$142.742,07**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR