

PROCESSO - A. I. Nº 279196.0002/19-6
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0205-01/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.10.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0194-11/20-VD

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. Tratam-se de inibidor corrosão, inibidor incrustação e dispersante para tratamento de água, materiais utilizados na preservação/manutenção de equipamentos e produtos utilizados em sistemas de refrigeração, na manutenção, limpeza e tratamento de água, os quais 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. Razões recursais incapazes à reforma do Acórdão recorrido. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0205-01/19, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/06/2019, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$142.742,07 acrescido de multa de 60%, tendo em vista as infrações abaixo, nos períodos de Janeiro/2017 a Dezembro/2018:

Infração 01 – 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. 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. 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 autuado apresentou impugnação (fls. 25 a 29) e informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 53 a 58), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JJF que após julgou Procedente (fls. 72 a 80) nos seguintes termos:

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 JF N^{os} 0003-02/13, 0193-03/16, 0056-02/17, 0072-02/17, 0060-01/18, 0123-02/18, 0158-01/18, CJF N^{os} 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^o 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 n^o 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 n^o 87/96). Por seu turno, no § 1^o, 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.

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.

Inconformado com a Procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 87 a 96) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Em seu Recurso Voluntário, inicialmente reitera o pedido de produção de prova pericial para que sejam respondidos os sete quesitos apontados na defesa inicial.

Quanto ao mérito, diz que no acórdão recorrido, prevalece o entendimento de caracterizar os três materiais adquiridos pela Petrobrás, quais sejam: inibidor de corrosão, inibidor de incrustação e dispersante para tratamento de água como “de uso ou consumo”, e não como “produtos secundários”, sob o fundamento de interpretação restritiva do conceito de matéria prima e produto intermediário.

Diz que respeitosamente, a JJF se equivoca ao compreender que a classificação do bem como “produto secundário” – e, por conseguinte, gerador de crédito fiscal de ICMS – segue uma concepção, um “cunho”, restritivo. Com efeito, a interpretação do conceito não é nem restritiva, nem ampliativa, mas sim finalística: é a essencialidade para a atividade fim do estabelecimento, visto de um modo global e integrado, que definirá a natureza do bem.

Alega que a LC nº 87/96, ao contrário do Convênio ICMS nº 66/88, 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.

Declara que de acordo a citada Lei Complementar, 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) e 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.

Cita ainda nessa linha, a jurisprudência do STJ:

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

[...]

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 “tal 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).
(STJ - REsp 1.175.166 / PR – Relator Ministro Herman Benjamin – DJe de 16/3/2010).

Afirma que os três produtos relacionados na 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 de matéria-prima ou aos serviços vinculados à produção. Nesta linha, o Tribunal de Justiça da Bahia já decidiu:

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

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

Cita ainda o laudo pericial técnico acostado à defesa e produzido perante o Poder Judiciário, por expert desinteressado no resultado da controvérsia, no qual se demonstra que estes insumos são indispensáveis ao processo industrial e que tal entendimento é corroborado pelo Art. 312, I, “b” do RICMS/2012.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF, inconformado com a decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração nº 279196.0002/19-6 lavrado em 11/06/2019, que exige que exige o valor histórico de R\$142.742,07 acrescido de multa de 60%, tendo em vista a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente aquisição de material para uso ou consumo do estabelecimento e falta de pagamento do ICMS decorrente da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais destas mesmas mercadorias, nos períodos de Janeiro/2017 a Dezembro/2018.

A autuação baseia-se nos Art. 4º, inciso XV, Art. 29, §1º, inciso II e Art. 53, inciso III da Lei nº 7.014/96 combinado com o Art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12).

Conforme se observa, inicialmente o Recurso Voluntário (fls. 87 a 96) baseia-se na alegação de que o pedido de produção de prova pericial solicitado na defesa inicial não foi atendido.

Em seguida questiona basicamente o estorno de crédito e o pagamento de ICMS referente a diferença de alíquotas sobre os três materiais adquiridos pela Petrobrás, quais sejam: inibidor de corrosão, inibidor de incrustação e dispersante para tratamento de água. Vale ressaltar, que o autuado, reconhece parte das infrações.

Diz que os três produtos relacionados na 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 de matéria-prima ou aos serviços vinculados à produção, citando inclusive o conceito do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (Voto no acórdão nos Embargos de Declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001; Relatora: Sara Silva de Brito; Primeira Câmara Cível; Data do julgamento: 16/07/2012) e que 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).

Por esta razão alega o direito de utilizar crédito fiscal em razão de sua aquisição para compensação do valor devido de ICMS baseado 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” e argumenta que diante tais razões não devem prosperar as infrações 01 e 02.

Passo agora a analisar as razões recursais. Inicialmente acompanho a JJF no que tange a negativa de realização de prova pericial, visto que os elementos contidos no Auto elucidam a utilização dos referidos itens questionados pela recorrente.

Em análise ao disposto no §3º, do Art. 312 do RICMS/BA, citado no Recurso, o não estorno dos créditos fiscais aplica-se às entradas quando as mercadorias forem destinadas a produção de mercadorias que venham a ser objeto de exportação, portanto não se aplica ao caso em questão.

O principal ponto da autuação está na classificação dos produtos discriminados pelos autuantes nesses itens do lançamento. Entendo que a análise da natureza desses produtos, se para uso e consumo ou intermediários, deve ser feita levando em conta o seu emprego no processo de industrialização de cada contribuinte, pois um determinado produto pode ser classificado de diferentes formas, dependendo do processo produtivo de cada indústria.

No tocante a definição do que vem a compor o Custo da Mercadoria Produzida, e sua correta denominação contábil, este consiste em todos os valores a serem desembolsados para colocar o produto à disposição do cliente. Inclusive o Art. 302 do Regulamento do Imposto de Renda diz que compreende as matérias primas e outros bens aplicados ou consumidos na produção e também o custo com manutenção dos bens aplicados na produção.

Fica claro que no custo de produção, abarca também os materiais secundários, já que estes estão diretamente ligado à essencialidade, portanto, um material de suma importância para a produção da empresa, e que a falta ou ausência torna-se um limitador para se chegar ao material acabado.

Alegar que o produto para não ser considerado “uso ou consumo” deve participar de forma direta no processo produtivo ou que deva ser integrado ao produto final, é uma definição que já tem sido superada, inclusive já existem decisões aplicando o princípio da essencialidade, inclusive em decisões do Tribunal de Justiça de Estado da Bahia conforme citado pela Recorrente e abaixo transcrita:

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

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

Em julgado recente, o STJ, em RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0) publicado no DJE em 24/04/2018, definiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Tais produtos, conforme demonstrado pelo contribuinte, 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.

Em que pese a jurisprudência deste Conselho de Julgamento Fiscal entenda pela não consideração dos créditos de tais produtos e que as decisões não são unânimes neste sentido, não sendo uma matéria pacificada por este Egrégio Órgão Julgador e que pela análise de todo o descrito, vislumbro que tais itens são indispensáveis para se chegar ao produto-fim a qual se destina o processo produtivo, sendo estes fundamentais para a manutenção e funcionamento das máquinas, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, entendendo pela Improcedência das infrações 01 e 02.

VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para divergir da i. Relatora no tocante ao mérito da sua decisão de prover as razões recursais do sujeito passivo, pelas quais se insurge contra o estorno de crédito e o pagamento ICMS referente a diferença de alíquotas sobre os seguintes materiais adquiridos pela Petrobrás: inibidor de corrosão, inibidor de incrustação e dispersante para tratamento de água.

Conforme consigna a nobre Relatora em seu voto, tais produtos, como admitido pelo próprio contribuinte, são 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.

Não há como prosperar o entendimento do sujeito passivo de que tais produtos são indispensáveis ao processo produtivo da empresa, devendo ser reconhecido o direito ao crédito tributário, pois a característica de essencialidade não é determinante ao direito de usufruir do crédito fiscal, eis que se caracterizam como materiais de uso e consumo utilizados em sistemas paralelos, acessórios, a destempo em alguns casos e distintos do efetivo processo fabril, sem nenhuma relação intrínseca com a fabricação dos produtos finais da empresa, pois visam unicamente promover a conservação dos equipamentos industriais, aumentando a vida útil, e tratamento de seus efluentes industriais.

Portanto, em que pese a sua essencialidade ao sistema produtivo, nos termos previstos no art. 33, I, da LC nº 87/96, somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º/01/2033. Em consequência, também é devido o ICMS diferencial de alíquotas.

Há de se convir que, quanto ao direito ao crédito, é importante frisar que a não-cumulatividade, configurada no microssistema brasileiro de ICMS, é do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aqueles decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

A integração física ao produto acabado foi e continua ser a pedra de toque a definir a possibilidade de se creditar nas aquisições de mercadorias destinadas a estabelecimentos industriais. Nesse sentido, o art. 309, I, “b”, do RICMS/12 definiu o critério para apropriação de créditos, na área industrial, da forma abaixo.

“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 fósfil;
...”

Como se vê, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais dá ensejo ao crédito do imposto, mas apenas aquelas relacionadas às matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, em conformidade com a dicção do texto regulamentar.

Por isso, não basta que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas no estabelecimento industrial, mas faz-se necessário que estabeleçam uma relação direta com o processo produtivo, no sentido restrito, devendo ser parte integrante dele.

Neste contexto, no regime de crédito físico, somente os bens consumidos (consumação) e, outrossim, colocados em contatos com o processo de produção (imediatidade), podem engendrar creditamento. Logo, não há se conferir aos bens utilizados em linhas marginais do processo fabril, mesmo que essenciais, como bens passíveis de gerar crédito, uma vez ainda não incorporado ao nosso ordenamento jurídico o princípio do regime do crédito financeiro.

Assim, concluo que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, da qual comungo em todos os termos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279196.0002/19-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Souza.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de Agosto de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS