

PROCESSO - A. I. Nº 206960.0007/19-5
RECORRENTE - PETRÓLEO BIOCOMBUSTÍVEL S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0203-05/19
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.10.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0204-11/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DESTINADO A CONSUMO. Trata-se de itens utilizados na estação de tratamento de água; no controle de qualidade; na inspeção e manutenção de equipamentos; na conservação de bens imóveis e inertização de vasos e tanques para eliminar risco de inflamabilidade, 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 de reformar o 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 5ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0203-05/19, que por decisão não unânime, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/03/2019, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF, que exige o valor histórico de R\$187.236,08, acrescido de multa de 60%, tendo em vista as infrações abaixo, nos períodos de Janeiro/2015 a Dezembro/2017:

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

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

O autuado apresentou impugnação (fls. 45 a 53) e informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 111 a 115), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 5ª JJF que após julgou Procedente (Fls. 121 a 132) nos seguintes termos:

VOTO

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

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

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

contribuinte, valeu-se das informações prestadas pelo sujeito passivo, com o detalhamento do processo de produção do biodiesel.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Em relação aos produtos destinados ao tratamento de águas industriais, compreendendo os inibidores de corrosão dos equipamentos da fábrica, biocidas, são elementos, conforme descritivo feito pelo contribuinte na peça de defesa, no laudo anexado, destinados a eliminar micro-organismos, a exemplo, de algas e bactérias, nos sistemas de água de resfriamento da unidade fabril, remover resíduos indesejáveis (cristais) entre outras funções corretivas. Conforme já destacado linhas acima, os mencionados produtos, com a respectiva participação na atividade da empresa, foram descritos pelo contribuinte na peça de defesa e são produtos destinados a evitar que os equipamentos e tubulações da unidade fabril sofram corrosões e incrustações indesejáveis e operam também no controle microbiológico daqueles equipamentos e tubulações.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pelas razões acima expostas ficam mantidas as exigências fiscais em relação às parcelas que compõem os itens

01 e 02 do Auto de Infração.

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

VOTO DIVERGENTE (ARIVALDO)

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

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

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

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

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

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

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

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

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

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

Complementaram que:

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

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

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

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

mercadoria produzida.

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

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

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

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

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

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

ALGUMAS DE SUAS PRINCIPAIS APLICAÇÕES

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

(...)

Alimentos e embalagens

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

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

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

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

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

Inconformado com a Procedência do Auto de infração, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 142 a 152) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Em seu Recurso Voluntário, preliminarmente, reitera a nulidade do Auto de Infração, alegando

que não foram apresentadas as razões que levaram à invalidade do critério adotado para a constituição do crédito e o que motivou a classificação das mercadorias como materiais de uso e consumo, em vez de insumos do processo produtivo, assim como não foi demonstrado porque tais insumos estão desagregados do processo produtivo ou da atividade fim da sociedade e que tal conduta contraria o direito de defesa, com base no Art. 39, III do RPAF/99.

Quanto ao mérito, diz que no acórdão recorrido, prevalece o entendimento de caracterizar os insumos como “de uso ou consumo”, e não como “produtos secundários”, alegando se tratar de produtos alheios à atividade do estabelecimento.

Afirma que as mercadorias cujos créditos foram glosados não são alheias à atividade do estabelecimento. Logo, numa leitura a contrário sensu do art. 20, §1º, os créditos são plenamente devidos, pois se não são alheios à atividade, só podem integrar a atividade do estabelecimento. E que inclusive os Arts. 309, I, “b” e 312, § 3º, I, “b” do RICMS/BA seguem a mesma linha.

Destaca que tal entendimento tem base também na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp 1.175.166/MG, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, e mais recentemente, no AgInt no REsp 1.486.991/MT:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA. VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO.

(...)

3. Enquanto vigorou o Convênio ICMS n. 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediata e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.

4. A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes.

5. Hipótese em que o acórdão recorrido decidiu que os produtos intermediários que sofrem desgaste gradual ao longo do processo produtivo não dão direito a crédito de ICMS, mesmo em relação a operações já realizadas sob a égide da Lei Kandir, o que justifica a cassação do julgado, para que a apelação seja reapreciada, agora em conformidade com a orientação desta Corte Superior.

(...)

7. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017)

Cita ainda a jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça da Bahia (TJ-BA), Apelação nº 0027176-53.2011.8.05.0001, Relator(a): CARMEM LUCIA SANTOS PINHEIRO, Publicado em: 27/02/2018.

Em relação à argumentação de que os produtos destinados ao tratamento de águas industriais não dão direito ao crédito por exercerem papel secundário na industrialização, tem-se que tal entendimento afronta diretamente o previsto no art. 20, §1, da LC 87/96, uma vez que tais produtos não são alheios à atividade do estabelecimento.

Demonstra que as exigências para o creditamento são: o produto não ser alheio à atividade do estabelecimento, ser empregado no processo de industrialização, além de ser integrado e consumido no processo de industrialização. O que efetivamente ocorreu.

Quanto aos reagentes e gases usados no processo de controle de qualidade, não procede a alegação de que tais produtos não participam diretamente do processo de transformação industrial, exigência esta não prevista. Tais produtos foram empregados na industrialização, estando integrados e sendo consumidos neste processo.

Quanto ao Nitrogênio, que teve o crédito negado por não ter participação direta com os insumos aplicados no processo de produção de biodiesel, o raciocínio é semelhante. Tal exigência não

encontra respaldo na lei.

A eventual ausência de recolhimento do ICMS-DIFAL que motivou a Infração nº 2 decorre diretamente da classificação do crédito das mercadorias acima elencadas, tida como indevido pela Fazenda.

Pede ainda, que diante de todo o exposto, na eventualidade dos argumentos ora apresentados não serem acolhidos, por restar claro que não é pacífico que os elementos existentes no processo são suficientes para se chegar à conclusão que as mercadorias objeto do Auto de Infração não são passíveis de creditamento de ICMS, requer a realização de diligência e/ou perícia fiscal.

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 por decisão não unânime julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 25/03/2019, que exige o valor histórico de R\$187.236,08, acrescido de multa de 60%, tendo em vista a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à 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/2015 a Dezembro/2017.

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).

Em sede de preliminar, suscita pela Nulidade, alegando que a conduta no Auto de Infração contraria a ampla defesa, com base no Art. 39, III do RPAF/99.

Ocorre que, dos elementos contidos no referido Auto de Infração, constam os Demonstrativos de Débito, contendo a descrição dos itens que foram objeto da glosa de créditos de ICMS e respectiva cobrança do ICMS-DIFAL (fls. 15/34), razão pela qual, a nulidade não prospera.

Quanto ao mérito, alega não assistir razão a utilização indevida de crédito de ICMS e a falta do pagamento ICMS referente à diferença de alíquotas sobre os materiais classificados como uso ou consumo pelo Autuante e mantido pela JJF por se tratar de materiais que são essenciais à atividade fim da Recorrente.

Diz que, sem os produtos relacionados na autuação fiscal, como ácido clorídrico, biocida, detergente, entre outros listados na planilha já apresentada, restará inviabilizada a produção de biodiesel, atividade principal da sociedade. Além destes, diz também que são essenciais à produção, os gases, os reagentes e o nitrogênio, essencial para que não haja explosão nos tanques de armazenamento.

Por esta razão, alega o direito de utilizar crédito fiscal, em razão de sua aquisição para compensação do valor devido de ICMS, baseado nos Arts. 309, I, “b” e 312, §3º, 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 de tais razões, não devem prosperar as infrações 01 e 02.

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 à 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 pelo autuante 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 à 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.

Fica claro que o custo de produção, abarca também os materiais secundários, já que estes estão diretamente ligados 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.

Se analisarmos o conceito de material para uso ou consumo, disposto no RICMS, Art. 265, XXII, alínea “b”, citado no voto divergente do julgamento em primeira instância, que embora aplicável a isenção nas remessas internas entre estabelecimentos da mesma empresa, ajuda a esclarecer a essência do que venha a ser considerado material para uso ou consumo:

RICMS/BA

Art. 265, I

...

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

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 tem sido superada, inclusive já existem decisões aplicando o princípio da essencialidade, inclusive em decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, a exemplo do caso abaixo transcrito:

“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.

Quanto à solicitação de realização de prova pericial, entendo não ser necessária, visto que os elementos contidos no Auto elucidam a utilização dos referidos itens questionados pela recorrente.

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, ao 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 do ICMS referente à diferença de alíquotas sobre os seguintes materiais adquiridos pela Petrobrás para aplicação: estação de tratamento de água; controle de qualidade; inspeção de equipamentos; conservação de bens imóveis; inertização de vasos e tanques para eliminar risco de inflamabilidade; manutenção de equipamentos, conforme detalhado na mídia digital (CD - fl. 35).

Conforme admitido pelo próprio contribuinte e acolhido pela nobre Relatora em seu voto, tais materiais são essenciais à atividade fim da recorrente. Eis que, sem os mesmos, como ácido clorídrico, biocida, detergente, entre outros, restará inviabilizada a produção de biodiesel, atividade principal da sociedade. Além destes, diz também que são essenciais à produção, os gases, os reagentes e o nitrogênio, essencial para que não haja explosão nos tanques de armazenamento.

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.

Já o gás nitrogênio é utilizado no processo de armazenamento de produtos inflamáveis, logo, pós produção. Este gás é aplicado como inertizante nos equipamentos e tanques da fábrica, na purga de gases indesejáveis nos equipamentos e tanques industriais, porém, sem participação e interação direta com os insumos utilizados no processo de produção do biodiesel.

Portanto, apesar da essencialidade ao sistema produtivo, nos termos previstos no art. 33, I da LC nº 87/96, só darão direito de crédito a partir de 1º/01/2033, por se tratarem de materiais de uso ou consumo do estabelecimento. 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 a 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 fóssil;
...”*

Como se vê, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais dão 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.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

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 **206960.0007/19-5**, lavrado contra **PETRÓLEO BIOCUMBUSTÍVEL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$187.236,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo; Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS