

PROCESSO - A. I. Nº 279464.0006/20-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEM S.A.
RECORRIDOS - BRASKEM S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0119-01/21-VD
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/05/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0079-11/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MATERIAL DE USO/CONSUMO. Aquisição de material para uso e consumo no estabelecimento escriturados como se fossem insumos, reduzindo o valor do saldo devedor do ICMS. Autuante revisou lançamento em decorrência da constatação de que o nitrogênio (parcialmente), e o ácido clorídrico foram efetivamente utilizados no processo produtivo. Infração 01 procedente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MATERIAL DE USO/CONSUMO. Mercadorias relacionadas nos autos caracterizadas como material de uso e consumo, exceto em relação ao ácido clorídrico, utilizado como insumo na produção, e não comprovado o pagamento do imposto devido nas aquisições interestaduais. Infração 02 procedente. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão nº 0119-01/21-VD proferido pela 1ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 24/06/2020 no valor histórico de R\$842.748,99, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

***Infração 01 (01.02.02)** – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2017, no valor de R\$638.818,79, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

***Infração 02 (06.02.01)** – deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2017, no valor de R\$203.930,20, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

Após a conclusão da instrução processual, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o presente Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O presente auto de infração, consiste em exigência fiscal por utilização indevida de crédito fiscal, e pela falta de pagamento da diferença de alíquotas sobre mercadorias consideradas pelo autuante como materiais de uso ou consumo. As mercadorias, objeto deste auto de infração, são o ácido clorídrico, a hidrazina, inibidores de corrosão, gengard, foamtrol e nitrogênio.

De acordo com o Parecer Técnico nº 20.677-301, emitido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), vinculado à Secretaria de Desenvolvimento Econômico do Estado de São Paulo, referente ao processo produtivo do autuado, a planta industrial está voltada para a produção de cloro e soda cáustica através da eletrolise de uma solução de sal de cozinha, quando são separados o cloro em estado gasoso e a soda cáustica.

Analizando as etapas produtivas do autuado, explicadas no referido parecer, entendo que se constituem em insumos do processo produtivo o nitrogênio (parcialmente), e o ácido clorídrico, conforme a seguir.

O ácido clorídrico é adicionado em um acidificador, por onde passa a salmoura diluída e ácida, carregada de cloro em estado gasoso, visando a redução do PH para 2. A acidificação promove a liberação de cloro livre, que segue para tanques onde prossegue o processo produtivo. Assim, considero que o ácido clorídrico se constitui em insumo no processo produtivo.

Quanto à utilização do nitrogênio, consta no parecer técnico, que na etapa de processamento do cloro, visando monitorar e garantir a qualidade do sistema de secagem do cloro, um analisador de umidade de cloro é purgado continuamente com uma corrente de nitrogênio liquefeito que foi evaporado no sistema de nitrogênio líquido. Na etapa de liquefação, o nitrogênio também é utilizado nos analisadores que monitoram os gases não liquefeitos. O nitrogênio também é utilizado na pressurização do cloro liquefeito para fornecimento aos seus clientes na forma gasosa. Assim, entendo correta a apropriação dos créditos fiscais vinculados às aquisições de nitrogênio utilizado na pressurização do cloro líquido para envio aos clientes, e na purga dos analisadores de processo.

No referido parecer técnico, consta ainda, que o nitrogênio também é utilizado para purga do hidrogênio dos reatores nas paradas da unidade e por segurança antes da partida, para que não seja criada uma atmosfera explosiva. Assim, entendo inadmissível o uso do crédito fiscal vinculado às aquisições de nitrogênio quando utilizado para expurgar o hidrogênio, o oxigênio e outros gases dos sistemas e equipamentos da planta industrial durante as paradas para manutenção, necessárias para descontaminação dos equipamentos e viabilização do processo produtivo, conforme afirmado pelo autuado, pois efetivamente não há processo de produção quando há parada para manutenção.

Este CONSEF também mantém entendimento de que é inadmissível a apropriação de créditos fiscais vinculados às aquisições de inibidores de corrosão, utilizados em sistemas de água de resfriamento, pois não estão vinculados ao processo produtivo, mas visam a proteção dos sistemas e equipamentos. Desse modo, considero correta a exigência fiscal decorrente do uso indevido de créditos fiscais vinculados às aquisições de inibidores de corrosão, gengard e foamtrol. Também é entendimento pacificado no CONSEF, a não apropriação de créditos fiscais vinculados a aquisições de produtos utilizados em tratamento de efluentes. Assim, não é admissível a utilização de crédito fiscal nas aquisições de hidrazina, pois é apenas utilizada para redução de mercúrio presente na água que será remetida para a CETREL. Para ilustrar, segue excerto de voto proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJF Nº 0210-11/18:

No caso concreto, vislumbro que os materiais utilizados nas torres de resfriamento, no tratamento de água de refrigeração e na lubrificação/refrigeração de equipamento, a exemplo de inibidores de corrosão, biocidas, óleo lubrificante e fluido refrigerante, não se integram ao produto fabricado pelo sujeito passivo e geralmente se consomem após o processo produtivo, de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção ou de proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando vinculados diretamente e simultaneamente a este processo produtivo, logo, são considerados materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Ao autuante, foi requisitado por esta junta de julgamento que excluísse a exigência vinculada às aquisições de ácido clorídrico e de nitrogênio, na quantidade utilizada na pressurização do cloro líquido para envio aos clientes e na purga dos analisadores de processo. Para cumprir a diligência, o autuante utilizou as informações prestadas pelo próprio autuado em laudo técnico anexado das fls. 89 a 91.

Indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado em sua última manifestação a fim de sanar omissão do autuante, ao não apresentar o demonstrativo final do débito após as exclusões requeridas pela junta de julgamento, em diligência à fl. 170. De fato, o autuante apenas apresentou os valores das exigências fiscais que deveriam ser subtraídas do demonstrativo inicial por ocasião do cumprimento da diligência, sob a alegação de que o sistema utilizado para geração do demonstrativo não admitia exclusões parciais vinculadas a aquisição de produtos.

Por óbvio que as razões apresentadas pelo autuante para não elaboração do novo demonstrativo não são pertinentes. Porém, também não consiste em dificuldade para o autuado entender que os valores apontados na informação dada pelo autuante, em decorrência do cumprimento da diligência, são aqueles que devem ser abatidos da exigência inicial.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$313.746,15, em decorrência das exclusões calculadas pelo autuante nas planilhas às fls. 175 e 176, ficando os demonstrativos de débito das infrações 01 e 02 nos seguintes termos:

INFRAÇÃO 01

| DATA DE OCORRÊNCIA | EXIGÊNCIA INICIAL (A) | EXCLUSÕES FLS. 175 E 176 (B) | VALOR HISTÓRICO (A – B) |
|---------------------------|------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------|
| 31/01/2017 | 43.225,09 | 13.979,71 | 29.245,38 |

| | | | |
|--------------|-----------|-----------|-------------------|
| 28/02/2017 | 28.281,21 | 7.886,99 | 20.394,22 |
| 31/03/2017 | 30.854,35 | 9.916,67 | 20.937,68 |
| 30/04/2017 | 22.003,66 | 9.856,93 | 12.146,73 |
| 31/05/2017 | 42.284,54 | 15.744,33 | 26.540,21 |
| 30/06/2017 | 69.091,92 | 46.242,27 | 22.849,65 |
| 31/07/2017 | 56.234,57 | 40.205,68 | 16.028,89 |
| 31/08/2017 | 99.437,96 | 73.183,85 | 26.254,11 |
| 30/09/2017 | 54.110,84 | 40.413,69 | 13.697,15 |
| 31/10/2017 | 43.281,70 | 18.677,21 | 24.604,49 |
| 30/11/2017 | 74.216,78 | 52.596,98 | 21.619,80 |
| 31/12/2017 | 75.796,17 | 47.804,22 | 27.991,95 |
| TOTAL | | | 262.310,26 |

INFRAÇÃO 02

| DATA DE OCORRÊNCIA | EXIGÊNCIA INICIAL (A) | EXCLUSÕES FL. 176 (B) | VALOR HISTÓRICO (A - B) |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|
| 31/01/2017 | 7.293,29 | 0 | 7.293,29 |
| 28/02/2017 | 10.234,99 | 0 | 10.234,99 |
| 31/03/2017 | 5.475,53 | 0 | 5.475,53 |
| 30/04/2017 | 5.864,68 | 5.086,35 | 778,33 |
| 31/05/2017 | 9.493,09 | 835,63 | 8.657,46 |
| 30/06/2017 | 11.029,84 | 5.842,33 | 5.187,51 |
| 31/07/2017 | 16.661,75 | 15.784,70 | 877,05 |
| 31/08/2017 | 14.840,56 | 13.963,51 | 877,05 |
| 30/09/2017 | 8.708,23 | 5.929,44 | 2.778,79 |
| 31/10/2017 | 7.049,94 | 2.656,43 | 4.393,51 |
| 30/11/2017 | 57.122,86 | 55.708,44 | 1.414,42 |
| 31/12/2017 | 50.155,44 | 46.687,48 | 3.467,96 |
| TOTAL | | | 51.435,89 |

VOTO DIVERGENTE

Respeitosamente, dirijo do voto do nobre Relator, exclusivamente no tocante à exclusão dos valores atinentes ao produto ácido clorídrico, haja vista que o referido produto não tem a característica de produto intermediário no processo produtivo da empresa, portanto, cabendo a glosa do crédito fiscal, conforme a autuação.

Nesse sentido, constato a existência de posicionamento diverso do sustentando pelo ilustre Relator, a exemplo da decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF Nº. 0217-04/20-VD, no qual, ao tratar da mesma matéria de que cuida o presente Auto de Infração, o fundamento para manutenção da glosa do crédito fiscal foi o seguinte:

ACÓRDÃO JJF Nº 0217-04/20-VD

[...]

Naquilo que diz respeito às aquisições do produto Ácido Clorídrico, de acordo com o autuado e com o que se extrai do Parecer Técnico da lavra do IPT, é utilizado para reduzir o pH da salmoura que será submetida ao processo de eletrólise em circuito fechado. Está também consignado, que este produto é utilizado no tratamento da salmoura e de efluentes. Verifica-se, assim, que em nenhum momento entra em contato com a corrente do processo visto que são usados no tratamento de rejeitos. De maneira que, entendo, não se amolda com a característica de insumo ou produto intermediário, razão pela qual, deve ser mantida a glosa dos créditos em relação a aquisições deste produto.

Diante disso, considero que deve ser mantida a exigência referente ao ácido clorídrico, cuja glosa do crédito fiscal foi afastada pelo nobre Relator.

A JJF interpôs Recurso de Ofício, nos termos do RPAF/BA.

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário pelos motivos a seguir indicados.

Afirma que a impugnação combateu os itens 01 e 02 do Auto de Infração simultaneamente porque possuem íntima relação. Pontua que defendeu o direito ao crédito fiscal relativo aos materiais adquiridos o que afasta a exigência do diferencial de alíquota correspondente. Entretanto, a JJF confirmou o que o autuante alegou e manteve parcialmente o lançamento sob a alegação de que os itens glosados não se enquadram no conceito de insumos ou produtos intermediários, com exceção de parte do nitrogênio e da totalidade do ácido clorídrico.

Diz, porém, que sua defesa e informações contidas no Parecer Técnico produzido pelo IPT constante dos autos comprovariam que todos os produtos em discussão são, de fato, consumidos

em seu processo produtivo, apontando que a palavra “consumida” não significa “incorporada” porque se refere ao fato de que as qualidades imanentes ao produto foram gastas no processo industrial de modo a não existir sobre ou não ter mais função, citando trecho do voto do Ex-Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo no Acórdão CJP nº 0238-11/15.

Esclarece, com base no voto transcrito, que a definição geral de insumo é a de mercadoria que é adquirida para emprego no processo de industrialização e nele é consumida, não sendo alheia à atividade do estabelecimento, entendimento também manifestado pelo STJ. Passa a reiterar os argumentos da impugnação para reforçar seu entendimento.

Detalha os insumos utilizados no tratamento da água, buscando passagens do Parecer Técnico do IPT para explicar que o processo produtivo de uma planta petroquímica envolve sucessivas trocas de energia térmica, ora com fornecimento, ora através de retiradas de energia das correntes de processo a fim de se estabelecer o nível energético ideal e necessário à fabricação dos produtos dentro das especificações desejadas. Logo, depende da ocorrência de reações físico-químicas para as quais se afigura imprescindível um estado energético adequado e apropriado, o que só pode ser garantido pelos sistemas de troca de calor (vapor) e resfriamento.

Diz que alguns dos insumos glosados foram utilizados em seu Sistema de Água de Resfriamento, que tem a função de resfriar correntes intermediárias de processo, de forma a deixá-las em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final, consistindo na transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) através de ação exercida em equipamentos denominados trocadores de calor.

Relata que o sistema de troca de energia térmica usa água clarificada cuja aplicação se revela essencial uma vez que tal água se torna aquecida no processo produtivo e, nessa condição, os sais presentes na água comum se tornariam insolúveis, depositando-se nas paredes dos tubos trocadores de calor o que, com o tempo, provocaria a corrosão do metal dos tubos, possibilitando a ocorrência de vazamento de água o que, por sua vez, a contaminaria e comprometeria o processo de produção, promovendo a parada da planta.

Por isso, para evitar todo esse processo de corrosão e obstrução, devem ser adicionados à água de resfriamento produtos específicos para inibir a corrosão, para evitar a proliferação de microrganismos, evitar a incrustação de sais e controlar PH, utilizando, dentre outros insumos, Inibidores de Corrosão (Corrshield), Gengard GN (7118, 8206) e Foamtrol AF 2051, integralmente absorvidos pela água em que aplicados, sem os quais as torres de resfriamento perdem a sua função.

Insiste que os referidos produtos têm função bastante específica em seu processo industrial de modo que a falta de qualquer um deles inviabilizaria a produção e, portanto, configuram insumos cujas aquisições são passíveis de crédito.

Na mesma linha, trata dos insumos utilizados no tratamento de efluentes, resultantes, em regra, do uso da água nas diversas, etapas associado às restrições tecnológico-operacionais destes processos. Menciona que as etapas de tratamento final e disposição no meio ambiente desses efluentes são centralizadas na CETREL, com os custos associados ao transporte, tratamento e disposição final repassados às empresas do Pólo, usuárias desse sistema.

Destaca que, além do envio, os produtos precisam ser previamente tratados por força de obrigações ambientais, sendo a geração de tais efluentes característica intrínseca aos seus processos industriais. Assim, utiliza a Hidrazina no processo de desmercurização de águas residuais mercuriais (efluente gerado no processo produtivo da planta de Cloro-Soda), explicando como funciona o processo para reforçar que integra suas atividades industriais de maneira indispensável.

Discorre sobre a indissociabilidade da produção de dejetos de sua atividade industrial sendo que não podem ser simplesmente descartados no meio ambiente, conforme legislação federal e estadual importando assim em obrigação legal diretamente ligada ao seu processo industrial.

Aponta que a fiscalização glosou a totalidade do crédito fiscal decorrente das aquisições de Nitrogênio Líquido contrariando o entendimento já consolidado pela Secretaria da Fazenda e, em especial, do CONSEF, porém, demonstrou no curso do processo que o entendimento do lançamento não poderia prosperar, já que se trata de produto integralmente utilizado em seu processo produtivo, com funções indispensáveis para o seu regular funcionamento, o que fez a JJF prover parcialmente a impugnação, para admitir o direito ao crédito no percentual de 36,23% do Nitrogênio adquirido pela Recorrente, sendo 36,18% relativo à pressurização dos tanques de cloro líquido para envio do produto final aos clientes e 0,052% relativo à pressurização dos analisadores de correntes de processo.

Contudo, manteve a glosa relativa à parcela de 63,77% do nitrogênio utilizado na planta fabril, sendo 19,22% utilizado como um fluido de selagem e diluição em várias etapas do processo produtivo, inserido diretamente na corrente de produção, como no manifold de cloro (Etapa de Liquefação) reduzindo a concentração de oxigênio, hidrogênio e outros gases nos equipamentos, enquanto que a parcela de 44,55% é destinada a expurgar o hidrogênio, o oxigênio e outros gases dos sistemas e equipamentos da planta industrial.

Afirma, porém, que a conclusão pela manutenção do remanescente não deve prosperar, pois, as matérias primas utilizadas na produção dos petroquímicos de segunda geração são altamente inflamáveis e pirofóricos em contato com o oxigênio atmosférico de modo que o Nitrogênio, por ser inerte, é utilizado ao longo do processo produtivo em quase todas as etapas para impedir / reduzir a presença do oxigênio e outros gases em contato com os produtos utilizados, ou seja, é utilizado, assim, como um fluido de selagem e diluição em várias etapas do processo produtivo, inserido diretamente na corrente de produção, como no manifold de cloro (Etapa de Liquefação) reduzindo a concentração de oxigênio, hidrogênio e outros gases nos equipamentos, impossibilitando a contaminação das correntes do processo com reações indesejáveis, as quais impactam de forma definitiva na eficiência do processo e qualidade dos produtos, transcrevendo trecho do Laudo Técnico elaborado pelos engenheiros da planta fabril que trouxe com a impugnação e do Parecer Técnico do IPT.

Ressalta que, apesar de não integrar o produto final, o Nitrogênio entra em contato direto com este, pois, aplicado diretamente na corrente de produção para reduzir a concentração de gases como oxigênio e hidrogênio no meio reacional; pelo que seu uso está associado à mitigação do risco de incêndios e explosões, que destruiriam o parque fabril da Recorrente. Destaca que a própria fiscalização há tempos vem admitindo o crédito em relação a maior parte do total das aquisições, principalmente em relação ao Nitrogênio aplicado como fluido de selagem (eis que entra em contato direto com o produto em fabricação), glosando, portanto, somente a parcela do Nitrogênio que era utilizada em purgas e limpezas de equipamentos em parada para manutenção e antes do retorno destes à operação, como se verifica no Auto de Infração n.º 269194.3008/16-9 e respectivo anexo, lavrado contra o mesmo estabelecimento ora autuado, e no voto do d. Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, nos Autos do PAF n.º 281082.0026/13-0, tomando por referência, naquela ocasião, os PAF's n.ºs 271330.0002/10-3 e 271330.0008/12-8.

Aponta ainda que, no Acórdão JJF n.º 0217-04/20-VD, a 4ª JJF, ao julgar Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento ora autuado, pelo mesmo preposto fiscal autuante, diferindo apenas em relação à data de ocorrência dos fatos geradores (2016 *versus* 2017), entendeu pela manutenção da glosa apenas relativa à parcela do nitrogênio destinada à purga dos equipamentos. Ainda assim, insiste que o direito ao crédito também é inconteste no que se refere à parcela do nitrogênio destinada à purga de equipamentos do parque fabril, reproduzindo mais uma vez trecho do Laudo Técnico elaborado pelos engenheiros da planta fabril e do Parecer Técnico do IPT, de modo que deve ser reconhecida sua condição de produto intermediário.

Exclusivamente sobre o Item 02 do Auto de Infração, referente ao diferencial de alíquotas, menciona que se trata de consequência direta e imediata da questão discutida no item precedente, motivo pelo qual deve ter a mesma sorte e ser julgada improcedente.

Pede a realização de diligências fiscais para a constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados e conclui requerendo o total provimento do Recurso Voluntário.

Recebidos os autos, foram distribuídos a este relator para apreciação.

Pautado para sessão de julgamento do dia 11/03/2022, o processo foi adiado para a sessão de 16/03/2022, em razão de parecer do representante da PGE/BA, Dr. Tiago Alban, em outro processo que tratava de matéria semelhante (crédito fiscal de produtos intermediários), indicando a existência de entendimento do STF sobre a matéria, o que motivou uma melhor análise do tema.

VOTO VENCIDO

Inicialmente, indefiro o pedido de diligência por considerar os elementos contidos nos autos suficientes para solução da controvérsia (art. 147, I do RPAF).

O Auto de Infração possui como pressuposto a glosa de crédito fiscal referente a produtos que a fiscalização considerou que seriam destinados a uso e consumo do estabelecimento e o diferencial de alíquotas correspondentes aos mesmos. A JJF, no entanto, julgou a infração parcialmente procedente, acolhendo a defesa da recorrente em parte, para reconhecer o direito de utilização de crédito fiscal referente a parte das aquisições de Nitrogênio e ao total do ácido clorídrico, mantendo a glosa quanto aos demais itens.

A recorrente, em suas razões recursais, insiste no direito ao crédito sobre a maioria dos produtos glosados pela fiscalização, ou seja, Ácido Clorídrico, Hidrazina, Gengard GN (7118, 8206), Foamtrol AF 2051 e Nitrogênio. A exceção, sobre a qual não se manifestou em impugnação e no Recurso Voluntário, diz respeito aos “brindes” e “anéis rasching PVC 2”, lançados no demonstrativo de débitos que acompanhou a autuação.

Assim, cabe desde logo considerar que a recorrente reconhece a procedência da autuação no que diz respeito aos brindes e aos anéis, na forma do art. 140 do RPAF/BA, diante da falta de contestação sobre tais itens e da ausência de provas nos autos que indiquem o contrário.

Considerando que as infrações se imbricam, como apontado pela recorrente, haja vista que o diferencial de alíquotas somente será devido se a os produtos objetos de glosa não forem considerados insumos ou intermediários, o Recurso de Ofício será examinado em conjunto com o Recurso Voluntário.

Mantendo a coerência com posicionamentos anteriores, entendo que assiste razão à recorrente, em alinhamento com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, antes da entrada em vigor da LC nº 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, pois, o Convênio ICMS 66/88, que tratava provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual, por autorização do § 8º do art. 34 do ADCT da CF/88, condicionava o direito ao crédito ao consumo e à integração da mercadoria ou produto adquirido no resultado final, como elemento indispensável à sua composição.

No entanto, a LC nº 87/96, ao revogar essa norma, tratou do assunto de forma mais aberta, considerando o crédito na modalidade financeira, e trazendo como restrição apenas a condição de estranha (alheia) ao objeto social do estabelecimento, além das vedações decorrentes da quebra do ciclo de tributação. Assim, o crédito seria devido em todas as operações de aquisição de produtos com vínculo direto ou indireto com o setor produtivo, independente se consumidos integral ou imediatamente ou se integrados ao produto.

Este, aliás, sempre foi o intuito da Lei Kandir, como se pode extrair da justificativa apresentada pelo Deputado Antônio Kandir, quando da apresentação do Projeto de Lei Complementar nº. 95, de 1996, que culminou na LC nº. 87/96:

“[...] O segundo ponto de inovação do projeto é o que permite o crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste. Ainda hoje se faz a distinção entre crédito físico (concernente a mercadoria a serem revendidas ou que integram produto fabricado ou que se consomem no processo de fabricação) e crédito financeiro (que diz respeito a bens destinados ao ativo). O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento

do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica. Em linhas muito gerais, passa-se de um imposto tipo produto bruto a um imposto tipo consumo, que pode tornar-se poderoso indutor de novos investimentos. [...]”

Em outras palavras, é preciso evoluir na interpretação do que se entende como “produtos intermediários” a fim de se adequar ao modelo normativo estabelecido pela Lei Kandir, que não mais contempla a restrição ao crédito derivado destes materiais que vigorava antes da sua vigência. Também não soa razoável se aproveitar da linha tênue que separa este conceito do de “material de uso e consumo” para invocar o questionável marco temporal para aproveitamento de crédito estabelecido pelo art. 33 da LC nº. 87/96.

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já há algum tempo tem proferido decisões neste sentido, cabendo destacar o AgInt no REsp 1486991/MT, por expor com clareza a mudança de entendimento:

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.

1. O Plenário do STJ decidiu que “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (Enunciado Administrativo n. 2).

2. É assegurado ao contribuinte postular a declaração do direito à compensação tributária, inclusive na forma de creditamento, tendo esse provimento judicial efeitos meramente prospectivos que em nada impedem o fisco de fiscalizar o encontro de contas a ser realizado.

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.

6. A questão referente à aplicabilidade da limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC n. 87/1996, que é outra causa autônoma de objeção invocada pela Fazenda Pública perante as instâncias ordinárias, por não ter sido objeto de análise pelo acórdão recorrido, também deve ser apreciada, vez primeira, pelo Tribunal de origem, por ocasião do re julgamento da apelação, sob pena de indevida supressão de instância.

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)

O mesmo entendimento vem sendo ratificado em **decisões ainda mais recentes da PRIMEIRA TURMA**, com o destaque por reconhecer o **direito ao crédito do ICMS relativo a bens intermediários, que tenham relação com o objeto social do contribuinte, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente**:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A revisão da interpretação dada pelo Tribunal a quo sobre o conceito jurídico de bens intermediários para fins de creditamento de ICMS dispensa reexame de prova, o que afasta a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 7 do STJ.

2. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS 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 (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.

3. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1800817/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2021, DJe 20/08/2021)

TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS ADQUIRIDOS INDISPENSÁVEIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE. REVISÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. DESNECESSIDADE.

1. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS 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 (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.

2. Hipótese em que a Corte local decidiu que o combustível adquirido para utilização na frota de veículos destinados à manutenção da rede de transmissão de energia elétrica não geraria crédito de ICMS à prestadora de serviço de transmissão de energia, conclusão em desalinho com o entendimento deste Tribunal Superior, uma vez que a manutenção das torres de transmissão constitui condição indispensável à atividade-fim da contribuinte.

3. Releva-se desnecessário o reexame dos fatos e das provas dos autos para se analisar a questão posta no recurso especial, em razão da matéria ser eminentemente de direito, além das premissas fáticas necessárias ao enfrentamento da temática serem incontroversas, o que afasta o óbice da Súmula 7 do STJ.

4. Agravo interno não provido. (AgInt nos EDcl no AREsp 1394400/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/10/2021, DJe 08/11/2021)

É preciso reconhecer, entretanto, que até o momento não há uma uniformização do entendimento pela Primeira Seção, que reúne as Turmas com competência para matéria de Direito Público, o que faz com que ainda seja possível encontrar decisões da SEGUNDA TURMA do STJ em sentido contrário, contudo, o exame de sua fundamentação revela que, em verdade, o entendimento jurisprudencial anterior à Lei Kandir vem sendo reproduzido de maneira irrefletida, sem a devida apreciação dos seus efeitos na sistemática do ICMS, com raras exceções como o REsp 1090156/SC (Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010), no qual também se reconheceu a nova concepção do creditamento dos produtos intermediários.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não detém competência para apreciar a matéria, pois, como já apontou repetidas vezes, a discussão é infraconstitucional e ainda demandaria reexame de fatos e provas contidas no processo, o que seria inviável já que se houvesse ofensa à Constituição nestes casos, seria indireta, reflexa. Neste sentido, por exemplo, confira-se o AI 460139 AgR, Rel. CARLOS VELLOSO, DJ 01/04/2005; AI 487301 AgR, Rel. GILMAR MENDES, DJ 03/02/2006; ARE 745785 ED, Rel. TEORI ZAVASCKI, DJe 24/02/2014; ARE 1121232 AgR, Rel. ROBERTO BARROSO, DJe 24/10/2018; ARE 1140831 AgR, Rel. EDSON FACHIN, DJe 08/10/2019; ARE 1279402 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/10/2020 e RE 1325829 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 06/12/2021.

Porém, a leitura apressada de alguns dos seus julgados pode conduzir à equivocada compreensão de que o Excelso Pretório pacificou a tese da necessidade de integração física ao produto final ou, ainda, refutou completamente a hipótese de crédito financeiro, se considerarmos a redação final das ementas do RE 503877 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 05/08/2010; do AI 493183 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do AI 685740 AgR-ED, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 14/10/2010; do RE 447470 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do RE 540588 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/03/2013; do RE 604736 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 25/04/2013; do AI 617913 AgR-AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 26/09/2013 e do RE 689001 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 23/02/2018.

Trata-se, porém, de um reflexo do uso sem critério de ementas para fundamentar decisões, sem atentar para o inteiro teor da decisão que se propuseram a exprimir de forma sintética. A análise do texto integral dos acórdãos acima citados revela que, em muitos deles, a referência à discussão sobre produtos intermediários constitui uma mera reprodução do que foi decidido na instância anterior, para depois negar prosseguimento ao exame do mérito por se tratar de matéria infraconstitucional ou ainda para afirmar que a sistemática de creditamento não decorre expressamente do princípio constitucional da não-cumulatividade, dependendo de legislação infraconstitucional.

Por outro lado, aqueles que aparentam até mesmo adentrar ao mérito da questão não fazem mais do que reproduzir as ementas de outros acórdãos que, por sua vez, também não apreciaram a matéria, seja porque decididos antes da entrada em vigor da LC 87/96, seja porque também cometem o equívoco de citar outras ementas aparentemente mal redigidas.

Observe-se, por exemplo, que o Min. Joaquim Barbosa profere voto com mesmo conteúdo no AI 493183 AgR, no AI 685740 AgR-ED e no RE 447470 AgR. Em todos eles, discorre sobre a sistemática do Convênio ICM-66/88, mencionando que o contribuinte não tinha direito de se creditar do imposto referente às aquisições de mercadorias destinadas ao uso, consumo e à integração do ativo fixo, no período anterior à LC 87/96, que adotou novas hipóteses, porém, conclui que “*a aplicação de sistema que use conceito próximo ao de crédito financeiro depende de previsão Constitucional ou legal expressa e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional para toda e qualquer hipótese de creditamento calcado na não-cumulatividade*” para negar provimento ao agravo regimental.

O Min. Dias Toffoli, por sua vez, assenta a afirmação categórica de que “*a aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS*” no RE 540588 AgR e no RE 689001 AgR. No seu inteiro teor, entretanto, o fundamento desta afirmação é **apenas** a remissão ao AI 418729 AgR, Rel. Carlos Velloso e AI 494188 AgR, no primeiro caso e ao RE 541166 AgR-segundo, Rel. Ricardo Lewandowski e ao RE 604736 AgR, cuja relatoria foi do próprio Min. Dias Toffoli, no segundo.

Contudo, no AI 418729 AgR, o acórdão se limita a rejeitar o agravo por entender que o acórdão recorrido estaria de acordo com o entendimento da Casa, remetendo a outros julgados do STF anteriores ao advento da Lei Kandir, ou seja, na vigência do Convênio ICMS 66/88 e, no AI 494188 AgR, negou-se provimento ao recurso porque a análise da matéria demandaria apreciação do contexto fático e de legislação infraconstitucional.

Por sua vez, no RE 541166 AgR-segundo, o voto do Min. Ricardo Lewandowski não aborda o crédito do imposto em relação a produtos intermediários, mas sim o entendimento de que o direito ao creditamento não decorre diretamente do texto constitucional, não sendo vedado à legislação infraconstitucional a sua implementação, o que teria ocorrido com a Lei Kandir cuja constitucionalidade neste aspecto foi reconhecida pelo STF na ADI 2.325-MC/DF. E, para completar, no RE 604736 AgR, o voto do Min. Dias Toffoli também trata do surgimento do direito ao crédito em operações de ativo fixo e bens de consumo com a LC 87/96, sugerindo tratamento diferente aos produtos intermediários, sem fundamentar o entendimento mais uma vez, apenas repetindo a citação ao acima mencionado RE 541166 AgR-segundo, ou seja, **nenhum dos precedentes citados aborda a matéria para a qual são utilizados como fundamento**.

E não se trata de uma situação isolada, infelizmente. Os professores da FGV Direito Rio, Diego Werneck Arguelhes e Leandro Molhano Ribeiro, no artigo intitulado “O Supremo Individual: mecanismos de atuação direta dos Ministros sobre o processo político”, (*Revista Direito Estado e Sociedade*, n. 46, p. 121-155, jan/jun 2015. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/781>) demonstram como a “jurisprudência do Supremo” pode ser enviesada, existindo casos em que uma *decisão monocrática*, ou seja, uma *posição individual*, sustenta toda uma cadeia de decisões posteriores das Turmas e do Plenário, em alguns casos, sem a necessária análise pelo colegiado do tema, apenas porque o Ministro relator se referiu a uma anterior decisão de sua própria autoria como “jurisprudência” ou “precedente”, em seu voto, e não houve o cuidado de seus pares em verificar a sua origem.

É ainda mais curioso que, na ADI 2.325-MC/DF (Rel. Min Marco Aurélio, DJ 06/10/2006), citada em muitos dos acórdãos acima mencionados, prevaleceu a divergência apresentada pelo Min. Ilmar Galvão e que foi acompanhada pelo Min. Carlos Velloso, em voto vista do qual se pode extrair a seguinte conclusão *in verbis*:

“Na forma do estabelecido no art. 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), estatuiu que

o crédito do ICMS referente à aquisição do ativo permanente poderia ser aproveitado, e aproveitado de uma só vez, integralmente; estatuiu, também, que o crédito do ICMS referente à energia elétrica poderia ser aproveitado sem restrições; e estatuiu, mais, que o crédito do ICMS referente a telecomunicações poderia ser utilizado sem restrições.

A lei complementar assim dispôs, porque a norma constitucional, art. 155, § 2º, I, não impede que o legislador ordinário conceda mais. O que não pode fazer é conceder menos, na interpretação do texto constitucional. Noutras palavras, competindo ao legislador ordinário, mediante lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto – C.F., art. 155, § 2º, XII, c – pode ela adotar interpretação mais benéfica ao contribuinte.

E foi o que aconteceu com a Lei Complementar 87/96.

Sobreveio, então, a Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000, que alterou dispositivos da Lei Complementar 87/96, estabelecendo: a) o crédito de ICMS referente a aquisição de ativo permanente, deverá ser aproveitado em 48 parcelas; b) o crédito de ICMS referente à energia elétrica passível de aproveitamento é somente aquele decorrente do consumo no processo de industrialização ou em operações que resultarem em exportação, na proporção do volume exportado; c) o crédito de ICMS referente a telecomunicações poderá ser aproveitado somente naquelas empresas que prestarem serviços da mesma natureza ou quando o consumo resultar em exportação, na proporção do volume exportado.

Assim posta a questão, força é convir que foi a Lei Complementar nº 87/96 que permitiu o crédito relativo à entrada de bens destinados ao consumo ou ativo permanente, permitindo a adoção do crédito financeiro. Em suma: à lei complementar cumpre disciplinar o regime de compensação do imposto (C.F., art. 155, § 2º, XII, c). Fê-lo, então, a Lei Complementar 87/96, permitindo o crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro e não na Constituição, lei complementar subsequente poderia alterar a antecedente. E foi o que aconteceu: a Lei Complementar 87/96 simplesmente foi alterada pela Lei Complementar 102/2000.”

A ação, como fica claro, não se relacionava aos *produtos intermediários*. Mas, a fundamentação do voto divergente que prevaleceu muito mais reforça o entendimento aqui demonstrado, no sentido de que a Lei Kandir adotou a sistemática de crédito financeiro também para essas mercadorias, do que a rechaça, de forma que as decisões posteriores daquela Corte não são capazes de afastar esta percepção, sobretudo porque sequer possuem fundamentação válida, uma vez que, segundo o art. 489, § 1º, inciso V do CPC, “*não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos*”.

Outrossim, destaco que o raciocínio também pode ser verificado em recente acórdão da Terceira Câmara Cível do TJ/BA, **publicado em 02/06/2021**, conforme ementa abaixo transcrita:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CABÍVEL CREDITAÇÃO. PERÍCIA QUÍMICA REALIZADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.

1. Consoante assentado no STJ, no hodierno aresto retromencionado, “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”.

2. Laudo pericial químico determinado pelo juízo constatou que os itens constantes do auto de infração impugnado, com exceção do sensor, se configurariam produtos intermediários, passíveis, portanto, de creditação.

3. Recurso conhecido e não provido. (Classe: Apelação, Número do Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relator(a): MARIELZA MAUES PINHEIRO LIMA, Publicado em: 02/06/2021)

O voto condutor, aliás, destacou expressamente:

“A legislação baiana não traz, de modo expreso, a necessidade de que a mercadoria seja totalmente consumida ou desgastada ao final de cada ciclo do processo produtivo para que seja considerada produto intermediário e, por conseguinte, constituir crédito fiscal.” (negrito do original)

Ademais, de acordo com a doutrina atualizada, os materiais de uso e consumo são aqueles empregados na atividade-meio do estabelecimento os quais identifica como materiais de apoio

administrativo, citando como exemplo os de expediente, limpeza, segurança, entre outros que não se relacionam diretamente com o setor produtivo, servindo apenas como facilitador do funcionamento desta atividade (KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. pp. 347-349).

Consequentemente, entendo que os produtos objetos da autuação não são alheios à atividade do estabelecimento e nem restou demonstrado que se relacionam exclusivamente com sua atividade-meio para que possam ser classificados como material de uso e consumo. Logo, devem ser reconhecidos como produtos intermediários, o que impõe a improcedência da autuação.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reconhecer a improcedência do Auto de Infração no que se refere à glosa de créditos fiscais correspondentes aos produtos Ácido Clorídico, Hidrazina, Gengard GN (7118, 8206), Foamtrol AF 2051 e Nitrogênio e a procedência quanto aos brindes e anéis rasching.

VOTO VENCEDOR

Peço vênica ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere ao Recurso Voluntário, nos termos em que segue.

Embora admita a divisão da jurisprudência a respeito do assunto, asseverou que a LC 87/96 teria inaugurado o entendimento de que a não cumulatividade é do tipo “*crédito financeiro*”, conforme excerto abaixo.

“A ação, como fica claro, não se relacionava aos produtos intermediários. Mas, a fundamentação do voto divergente que prevaleceu muito mais reforça o entendimento aqui demonstrado, no sentido de que a Lei Kandir adotou a sistemática de crédito financeiro também para essas mercadorias (grifo acrescido), ...”

A leitura do caput do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 pode, efetivamente, dar-nos a impressão de que o sistema lá adotado contemplaria o direito ao crédito de forma ampla e abrangente, conforme se lê abaixo.

“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 (grifo acrescido).”

É preciso, todavia, que o intérprete avance na leitura da lei, com vistas a alcançar o disposto no inciso I do art. 33, para perceber que permanece a vedação ao crédito relativa aos materiais de uso/consumo, conforme abaixo.

“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033 (grifo acrescido).
...”*

Assim, como todo o respeito àqueles que sustentam a existência do regime jurídico do crédito financeiro, tal conclusão contraria frontalmente o texto da lei, na medida em que ignora solenemente a restrição lá imposta.

E não se diga que os materiais de uso/consumo se enquadrariam no conceito de “*mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*” (previsto no § 1º, do art. 20 da LC citada), pois tal afirmativa não tem respaldo em qualquer norma vigente na legislação do ICMS, nem, muito menos, em que artigo doutrinário a respeito.

De fato, afastada a ideia do crédito financeiro (por afigurar-se *contra legem*) a questão crucial reside em delimitar-se o conceito de “*produtos intermediários*” vis-à-vis o de “*material de uso/consumo*”, sem o que qualquer esforço hermenêutico corre o risco de esbaldar-se no vazio, sem eco na jurisprudência dos tribunais superiores.

A exclusão da possibilidade de crédito relativa aos materiais de uso/consumo é reveladora de que o princípio da não cumulatividade, vigente no microssistema de ICMS brasileiro, é, ainda, do tipo “crédito-Físico”, o que quer significar que somente se exclui da tributação, na operação subsequente, aqueles valores relativos às matérias primas e produtos intermediários que se integram fisicamente ao produto fabricado, a despeito da convivência, dessa regra, com normas específicas que derogaram tal princípio, a partir da entrada em vigor da LC 87/96. Na ausência de regra expressa, incide, todavia, tal axioma fundamental que inadmite, até 2033, o creditamento de bens de uso/consumo do estabelecimento.

Esse é a jurisprudência do STJ, conforme julgados a seguir.

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. PRODUTOS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL NEM SÃO IMEDIATAMENTE CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL E CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

I - Trata-se de embargos de declaração opostos contra acórdão que desproveu agravo interno. Ao contrário do que alega a parte embargante, o acórdão se manifestou de modo fundamentado e coerente sobre a matéria posta nos autos, concluindo que "o direito de creditamento do ICMS recolhido anteriormente somente é admitido quando o tributo houver incidido na aquisição de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização".

...
VI - Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 991.299 - SP, jul em 04/12/2018, pub. 10/12/2018) Rel. Min. Francisco Falcão."

"TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 83 DA SÚMULA DO STJ.

...
II - A corte de origem considerou que: "os bens adquiridos pelo contribuinte estão descritos na peça fiscal referida e são uniformes, aventais, material elétrico, peças de manutenção, equipamento de proteção, óleo lubrificantes/graxas, típicos bens de uso e consumo do estabelecimento".

...
VII - Agravo interno improvido". (AgInt no AREsp 986.861/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/04/2017, DJe 02/05/2017)."

Essa compreensão do princípio da não cumulatividade permeia, igualmente, a compreensão da Corte Superior quando se trata de IPI, conforme decisão abaixo.

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CAUSA EM QUE SE DISCUTE O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI, COMO RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS, DE QUE TRATA A LEI 9.363/96. EMPRESA PRODUTORA E EXPORTADORA DE SUCO DE LARANJA CONCENTRADO E CONGELADO. VALORES DOS COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS E DOS REAGENTES QUÍMICOS DE LIMPEZA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. (SOBRE IPI)

ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA POR ESTA CORTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

...
IV. No mesmo sentido a Segunda Turma do STJ, a partir do julgamento do REsp 1.049.305/PR (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 31/03/2011), firmou o entendimento de que "a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de 'matérias-primas' ou 'produtos intermediários' para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º da Lei 9.363/96". No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.222.847/PR, Rel.

...
V. Nos presentes autos, consta da sentença que, "considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. In casu, os combustíveis utilizados nas caldeiras e os reagentes químicos de limpeza não se enquadram em tal definição, posto não se agregarem, direta ou indiretamente, ao produto final".

...
VII. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 908.161/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 04/11/2016)”

Assim, este é o vetor interpretativo que deve guiar a solução dos litígios na área tributária, com o qual a jurisprudência desta corte se alinha.

Abordando especificamente as infrações 01 e 02, por decorrerem de uma única conduta (aquisições interestaduais de mercadorias), trato-as conjuntamente, acompanhando o tratamento dado pelo Contribuinte em sua peça recursal.

A Infração 01 foi descrita como “*utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ...*”. Já a Infração 02 foi assim descrita: “*deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, ...*”. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que os créditos glosados se referem a mercadorias com uso em três funções distintas: 1) itens utilizados no sistema de água de resfriamento; 2) insumos utilizados no tratamento de efluentes; e 3) item utilizado para promover a limpeza química (purga) do processo (nessa situação, apenas o Nitrogênio).

Quanto aos itens utilizados no sistema de água de resfriamento, examinando o Laudo do IPT, é possível constatar que o Sistema de Água de Resfriamento tem a função de resfriar as correntes de água utilizadas nos trocadores de calor.

A leitura do documento referido evidencia que tais produtos têm o propósito de evitar a corrosão dos equipamentos por onde circula a água, conforme trecho abaixo destacado.

“O sistema de água de resfriamento tem a função de resfriar correntes intermediárias de processo, de forma a deixá-las em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. ... A água que resfria as correntes torna-se aquecida, chegando em algumas situações a altas temperaturas. Nessa condição, os sais presentes nela se tornam insolúveis, depositando-se nas paredes dos tubos trocadores de calor. Estes depósitos, com o tempo, provocam a corrosão do metal dos tubos, fazendo com que os mesmos furem, provocando o vazamento da água de resfriamento para a corrente do processo, contaminando-a e comprometendo todo o processo de produção, podendo levar à parada da planta. ...

Para evitar todo esse processo de corrosão e obstrução, devem ser adicionados à água de resfriamento produtos específicos para inibir a corrosão, para evitar a proliferação de microorganismos, evitar a incrustação de sais (grifos crescidos). Os produtos empregados para estas finalidades são: Inibidor de corrosão NALCO 7384.61L; Dispersante Inorgânico Trasar 3DT 102.11; DISPERSANTE SISTEMA RESFR; Corresshield NT 4230; Dispersante, biodispersante, biodispersante Nalsperde; Dispersante Inorgânico Nalco 7385.11R-atualmente fora de uso- Dispersante Nalco 73203, Trasar 73203, atualmente substituído por Dispersante Inorgânico Trasar 3DT 102.11; Kurizet L 112, agente neutralizante DA 2258 B, entre outros). ...”

Como se pode ver, a partir da leitura de trecho do laudo reproduzido acima, tais mercadorias não têm qualquer contato com o produto fabricado pela Recorrente, pois são aplicadas na água utilizada nas torres de refrigeração, com a finalidade, única e exclusivamente, de proteger os equipamentos da corrosão causada pelos microorganismos lá presentes. Não integram, portanto, o processo, nem são consumidos diretamente pelo contato, que sequer existe, já que a sua finalidade é outra, qual seja, elevar a vida útil dos equipamentos utilizados na torre de refrigeração.

Não tendo afetação ao processo produtivo, não é possível falar-se em “*emprego no processo de industrialização*”, conforme exige o art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, conforme 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;
...*

Esse é o entendimento predominante no âmbito do CONSEF, conforme se pode constatar pela leitura de trecho da ementa do Acórdão CJF Nº 0355-11/13, da 1ª CJF, conforme abaixo.

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. *Diligência fiscal comprova que os materiais objeto da autuação são utilizados na proteção de ativos (inibidor de corrosão, bactericidas, anti-incrustadores, sequestrantes de ferro, inertização, fluidos, cimento) que não entram em contato com o produto final ou de uso ou consumo do estabelecimento (solventes utilizados para limpeza de dutos e tanques, disjuntores elétricos, acetileno, gás freon para ar condicionado), bem como de bens ferramentais (manômetros), além de desemulsificantes, que apesar de entrar em contato direto com o petróleo (separa água do óleo) em seguida é retirado da água no tratamento para reaproveitamento, sendo vedada a utilização de crédito fiscal. Infração mantida (grifos acrescidos). ...”*

A 2ª CJF tem entendimento nessa mesma linha, conforme trecho de ementa do Acórdão CJF Nº 0297-12/17

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. *Embora o impugnante tenha feito longa explanação acerca da distinção entre matéria prima, produtos intermediários e de consumo, este Conselho tem uma posição nitidamente firmada em farta jurisprudência quanto à utilização de materiais como biocidas e dispersantes, que evitam a proliferação de bactérias, inibidores de corrosão, que tem função de prolongar a vida útil dos equipamentos, e não fazendo parte efetiva da produção, não podem ser acatados como matérias primas ou sequer como produtos intermediários (grifo acrescido). ...”*

Assim, não acolho as alegações recursais relativas às aquisições de mercadorias destinadas ao tratamento de água utilizada nas torres de resfriamento.

Quanto aos produtos para tratamento de efluentes, é importante destacar que não se incorporam ao produto acabado, já que sequer atuam no processo de industrialização, mas num momento subsequente, quando o produto já se encontra acabado. Sua atuação visa amenizar os efeitos dos resíduos no meio ambiente. Não se trata, portanto, de custos do processo de transformação, cujo valor pudesse se incorporar ao produto acabado. Por isso, não podem propiciar o direito ao crédito.

Esse é o entendimento hegemônico no seio deste Conselho de Fazenda, conforme abaixo.

“Assim, de acordo com o explicitado no voto acima, os produtos utilizados para limpeza, sanitização e assepsia, tratamento de água não utilizada como matéria-prima, lubrificação das linhas de produção, abastecimento de empilhadeiras e tratamento de efluentes, têm a característica de materiais de uso e consumo, cujo crédito fiscal somente será permitido a partir de 01/01/2033, conforme estabelecido no Art. 33, I da Lei Complementar nº 87/96. ACÓRDÃO CJF Nº 0375-12/21-VD. Relator: MARCELO MATTEDI E SILVA.”

Quanto ao crédito fiscal associado ao Nitrogênio, já decotado pela JJF, a parcela remanescente corresponde a 63,77% do nitrogênio utilizado na planta fabril, sendo 19,22% exercendo a função de fluido de selagem e diluição em várias etapas do processo produtivo, inserido diretamente na corrente de produção, como no manifold de cloro (Etapa de Liquefação) reduzindo a concentração de oxigênio, hidrogênio e outros gases nos equipamentos, enquanto que a parcela de 44,55% é destinada a expurgar o hidrogênio, o oxigênio e outros gases dos sistemas e equipamentos da planta industrial.

Examinando o Laudo do IPT, é possível notar que a utilização do nitrogênio foi assim descrita.

“... Ao longo do processo produtivo, o nitrogênio, por ser inerte, é utilizado em quase todas as etapas produtivas para impedir a presença do oxigênio em contato com os produtos utilizados, oxidando a corrente parcialmente, impactando em contaminação da corrente pela presença de compostos oxidados.

Desse modo, o nitrogênio gasoso é utilizado, assim, como um fluido de selagem em várias etapas do processo produtivo, sendo que sua aplicação tem como objetivo evitar a entrada de oxigênio na atmosfera dos equipamentos.

...

Quando da abertura dos sistemas para quaisquer operações de manutenção (grifo acrescido), faz-se necessária a purga destes equipamentos com nitrogênio gasoso, para expulsar todo o resíduo de solventes e gases.”

A descrição feita pelo órgão técnico é reveladora de que o uso do nitrogênio para purga dos equipamentos não tem relação direta com o processo produtivo da empresa autuada, pois tal consumo acontece quando da manutenção dos equipamentos, momento em que há interrupção do processo produtivo, conforme se lê acima, nos trechos em destaques. Ora, se a purga dos equipamentos é um procedimento que acontece no exato momento em que a produção está parada (para manutenção), não é possível, igualmente, falar-se em “*emprego no processo de industrialização*”, conforme exige o art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, já citado.

De fato, a apropriação dos créditos não tem outra finalidade senão evitar a cumulação do imposto que incidiria sobre o produto fabricado, na etapa subsequente. Se não ocorre fabricação de produto e, por consequência, saída subsequente, não há motivos para que se admita o creditamento do ICMS incidente no nitrogênio consumido durante a manutenção, na purga de equipamentos industriais.

Esse é o entendimento que vem sendo consagrado por esta 2ª CJF, que assim se manifestou em trecho do Acórdão CJF Nº 0134-12/17, relatado pelo Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, reproduzido abaixo.

“... o contribuinte não tem direito ao crédito fiscal de ICMS relativo às aplicações do nitrogênio para realização de testes de pressão, nas operações de regeneração dos materiais absorventes, como também para purga dos equipamentos quando da manutenção, por se caracterizar como material de uso e consumo.”

Os Acórdãos nºs 0353-12/14 e 0203-12/14, da lavra dessa mesma corte, apontaram nesse mesmo sentido.

A 1ª CJF também tem se manifestado nessa mesma direção, conforme Acórdãos nºs 0091-11/14, 0351-11/13, 0355-11/13 e 0173-11/13.

Quanto aos 19,22%, consumidos no manifold de cloro, para diluição dos gases na liquefação, impedindo a formação de mistura explosiva, durante o processo, assiste razão ao Sujeito Passivo, pois, diferentemente do que acontece na parada, a sua utilização ocorre no âmbito do processo e põe o nitrogênio em contato direto com os gases do sistema, sendo consumido nessa função.

Assim, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário para excluir, da autuação, a parcela do nitrogênio utilizada nessa função, cujo percentual é 19,22%, segundo o laudo técnico.

Reduzo, portanto, o valor lançado na Infração 01 para R\$195.201,20, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

| MÊS | ICMS |
|--------------|-----------------------|
| jan/17 | R\$ 21.829,56 |
| fev/17 | R\$ 16.210,40 |
| mar/17 | R\$ 15.677,18 |
| abr/17 | R\$ 8.634,93 |
| mai/17 | R\$ 20.201,38 |
| jun/17 | R\$ 16.957,63 |
| jul/17 | R\$ 11.759,81 |
| ago/17 | R\$ 18.509,21 |
| set/17 | R\$ 10.101,74 |
| out/17 | R\$ 18.031,26 |
| nov/17 | R\$ 15.374,77 |
| dez/17 | R\$ 21.913,33 |
| TOTAL | R\$ 195.201,20 |

A Infração 02 não repercute, todavia, na Infração 02, pois todo o nitrogênio é adquirido internamente ao Estado da Bahia.

O Auto de Infração fica, assim, reduzido a R\$246.637,10, conforme abaixo.

| INFRAÇÃO | ICMS | |
|--------------|------------|-------------------|
| 1 | R\$ | 195.201,20 |
| 2 | R\$ | 51.435,89 |
| TOTAL | R\$ | 246.637,09 |

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** do Auto de Infração nº **279464.0006/20-9**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$246.637,09**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII e na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, José Rosivaldo Evangelista Rios e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS