

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269200.0011/20-8
<b>RECORRENTE</b>	- PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4 <sup>a</sup> JJF n° 0114-04/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT NORTE / IFEP
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 29/12/2022

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0380-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO/CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nitrogênio, kurita morfolina, aditivos sequestrantes de oxigênio e fosfato de sódio tribásico, utilizados na conservação de equipamentos e tratamento de efluente no processo de geração de energia elétrica, são materiais para uso ou consumo sem direito ao crédito fiscal de ICMS. Modificada a Decisão recorrida para considerar estorno de crédito efetuado. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

**RELTÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão proferido pela 4<sup>a</sup> JJF sob n° 0114-04/22-VD, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração para exigir o montante de R\$ 97.111,41, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei n° 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Vide demonstrativo “ANEXO\_03\_crédito\_indevido\_consumo.xlsx”, gravado em mídia CD, anexo a este Auto de Infração*”.

O autuado ingressou com Impugnação Parcial ao lançamento, fls. 16 a 32.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 44 a 51. Em relação ao produto “gás seco” afirmou que restou comprovado o direito ao crédito fiscal na medida em que o produto pode ser considerado como matéria prima para a produção de energia elétrica, não restando dúvida a respeito da legitimidade quanto ao direito ao crédito fiscal.

Em relação ao Nitrogênio citou que o mesmo é utilizado como elemento neutralizante, adicionado ao vapor d’água, insumo de produção da energia elétrica, e que teria a função, como explicado pela defesa, de agir na estabilidade desta matéria prima, evitando-se o risco potencial de explosões. Com isto, considera ser evidente a sua utilização diretamente no processo produtivo e sua vinculação direta com o produto em processo, no caso, como insumo de produção do vapor d’água, e que, mesmo não aderindo ao produto final “energia elétrica” age diretamente na estabilidade de sua matéria prima. Desta forma, considerou legítimos os créditos utilizados em relação a este produto e sugeriu sua exclusão da autuação.

Diante dos argumentos alinhados, disse ser desnecessário a realização de perícia técnica, pois, a princípio, não há divergência quanto ao emprego dos materiais em questão no processo produtivo do autuado, recaindo a controvérsia no conceito de insumo e de material de uso e consumo, o que diz esperar que tenha sido elucidado nesta informação fiscal.

Neste contexto, disse que merecem ser retiradas da exação as operações envolvendo os produtos gás natural seco e nitrogênio, o que levaria a retificação dos valores lançados conforme demonstrativo à fl. 50.

No tocante a menção sobre a ocorrência de estorno de créditos, disse que os demonstrativos acostados pela defesa não trazem informações objetivas que comprovem sua veracidade, no

sentido de estarem os estornos de crédito vinculados às operações abarcadas na autuação, pois não foi identificado nestes demonstrativos nenhum estorno vinculado a operações específicas, com menção ao número do documento fiscal que teria sido registrado em sua escrituração fiscal com crédito do imposto e posteriormente tenha sido estornado, havendo apenas uma menção genérica, sem alusão aos motivos que lhe deram origem, não sendo identificados nem mesmo os valores alegados pelo autuado, razão pela qual pugnou pelo não acolhimento deste argumento defensivo. Concluiu requerendo que o Auto de Infração seja julgado Parcialmente Procedente.

A 4<sup>a</sup> JJF dirimi a lide com base no voto condutor abaixo transrito, julgando Procedente em Parte o presente Auto de Infração.

**VOTO**

*A exigência tributária que versa nestes autos, no montante de R\$ 97.111,41, refere-se à utilização indevida de créditos fiscais de ICMS decorrentes de aquisições de materiais para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento.*

*Não tendo havido questionamentos relacionados aos aspectos formais do lançamento, o qual preenche os requisitos estabelecidos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, passo ao exame do seu mérito.*

Antes porém, constatei uma questão relevante, a qual, como julgadora, tenho o dever de apreciar, apesar de não ter sido questionada pelo sujeito passivo.

Como já assinalado acima, a acusação versa sobre utilização indevida de créditos fiscais no período de janeiro/2015 até julho/2017, cujo lançamento tributário ocorreu no dia 28/09/2020, enquanto a ciência ao sujeito passivo, se deu em 13/10/2020, fls. 14.

Isto posto, considero que há de ser examinada uma questão de ordem preliminar de mérito, no tocante à ocorrência da decadência para parte do lançamento efetuado.

Neste sentido, e conforme já dito, o lançamento se refere à utilização indevida de créditos fiscais, onde o autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou e recolheu o montante do imposto que considerou devido, enquanto que no dia 28/09/2020, o Fisco efetuou o lançamento tributário no qual estão contidos os períodos de janeiro/2015 a agosto/2015, ao tempo em que a ciência ao sujeito passivo se efetivou em 13/10/2020, fls. 14.

Desta maneira, como somente em 13/10/2020 ocorreu a notificação do lançamento ao autuado, há de ser considerado, **neste caso**, com base no Art. 150, § 4º do CTN, que decaiu o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento para as ocorrências verificadas anterior à 13 de outubro de 2015, pois já haviam decorrido 5 anos entre a data da ciência e as de ocorrências anteriores a esta data, tendo em vista que para a situação sob análise, utilização indevida de crédito fiscal, a contagem da data do prazo decadencial toma-se como base a data da ocorrência do fato gerador do imposto.

Assim, entendo que devem ser excluídos da autuação os valores a seguir demonstrados, por já ter sido operada a decadência, as quantias relacionadas aos períodos de janeiro/2015 a agosto/2015, nos seguintes valores: janeiro/15 R\$ 111,33, fevereiro/15 R\$ 2.360,36, março/15 R\$ 2.360,36, abril/15 R\$ 2.746,25, junho/15 R\$ 4.720,72, julho/15 R\$ 35.693,69 e agosto/15 R\$ 11.754,84, totalizando a quantia a ser excluída de R\$ 59.747,55.

Antes, porém, de passar ao exame do mérito em relação as parcelas remanescentes, com espeque no Art. 147, I e II do RPAF/BA, indefiro o pedido de diligência ou de perícia fiscal suscitado pelo autuado, posto que todas as explicações pertinentes ao emprego de cada produto se encontram suficientemente claras nas peças que integram estes autos, as quais considero suficientes para a formação do meu convencimento como julgador.

Isto posto, dos produtos que tiveram a glosa de créditos efetivadas, o autuado reconheceu como devidos os valores referentes às aquisições dos seguintes itens: Óleo lubrificante sint Lt 1.0 L, Oxigênio 99.5 cil 10m, Argônio 99.999 cil 10m e Acetileno 99.5 cil 9Kg, que foram utilizados em manutenção, e o item Gás liquef petróleo-GLP em cilindro 20Kg, que teve uso administrativo, cujo valor do crédito glosado em relação a estes itens totaliza o montante histórico de R\$ 579,23.

Destacou, porém, que realizou estornos de crédito tributário, em atendimento à legislação estadual, que não foram considerados pela fiscalização ao calcular o valor desses itens, de modo que o valor efetivamente tomado a título de crédito fiscal é de R\$ 543,71.

No tocante ao argumento de que efetuou estornos de crédito relacionados a tais aquisições, não ficou comprovada e nem demonstrada a ocorrência de tais estornos, posto que caberia ao autuado indicar a correlação entre a tomada do crédito por cada documento fiscal, e o estorno respectivo, isto é, vinculando o estorno ao documento original.

Mantidas, portanto, as exigências relacionadas aos referidos produtos.

Em seguida passou a explicar como funciona sua Usina Termelétrica Celso Furtado (UTE-CF), cuja principal atividade é a geração de energia elétrica, que ocorre a partir da queima de combustíveis, cujo calor converte a água líquida em vapor de água, e a pressão movimenta turbinas geradoras de eletricidade, arguindo, por este motivo, ser legítimo o creditamento do imposto em relação aos seguintes produto: **a) gás natural seco; b) nitrogênio; c) aditivos sequestrantes de oxigênio; d) fosfato de sódio tribásico e e) Morfolina**, os quais são indispensáveis ao processo produtivo, anexando alguns laudos periciais de processos similares ao do estabelecimento autuado, sem prejuízo da prova pericial específica que disse será requerida adiante.

Quanto ao gás natural, citou que é o principal insumo do processo produtivo, posto que, é a queima desse gás que possibilita a geração de vapor, e somente com o vapor é que as turbinas geradoras de energia elétrica poderão ser movimentadas, inexistindo dúvida de que este bem se caracteriza como um insumo da produção.

O autuante, por sua vez, acolheu o argumento defensivo por considerar que o produto “gás seco” realmente gera direito ao crédito fiscal na medida em que o produto pode ser considerado como matéria prima para a produção de energia elétrica, não restando dúvida a respeito da legitimidade quanto ao direito ao crédito fiscal.

Em relação a este produto, está claro sua essencialidade no processo produtivo com seu emprego direto nesse processo, razão pela qual, acolho o posicionamento do autuante e excluo da autuação as exigências relacionadas a este produto.

No que diz respeito ao produto nitrogênio, argumentou o autuado, que este é utilizado no processo produtivo para promover a selagem para operação adequada de compressores, destacando que o vapor de água movimenta as turbinas sob forte pressão, e para obter as condições adequadas de operação é necessário fazer uso do nitrogênio como gás inerte, pois a presença de outros elementos no processo, especialmente oxigênio atmosférico, ocasionaria reações químicas de óxido-redução, causando ruptura do ciclo produtivo, ou mesmo acidentes pela explosão do maquinário, impactando o processo produtivo.

O autuante, por sua vez, acolheu o argumento defensivo, sugerindo a exclusão da autuação, citando que o mesmo é utilizado como elemento neutralizante, adicionado ao vapor d'água, insumo de produção da energia elétrica, o qual teria a função, como dito pela defesa, de agir na estabilidade desta matéria prima, evitando-se o risco de potencial explosões, considerando, assim, ser evidente sua utilização diretamente no processo produtivo e sua vinculação direta com o produto em processo, no caso o insumo de produção do vapor d'água, e que, mesmo não aderindo ao processo final “energia elétrica”, agiria diretamente na estabilidade de sua matéria prima.

Não posso acolher ambos os argumentos, visto que esta é uma matéria já amplamente debatida neste CONSEF, envolvendo autuações contra o próprio autuante, consoante se extrai do Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0123-02/18 que apreciou esta mesma matéria, admitindo a autuação, a qual foi submetida à apreciação pela segunda instância de julgamento que manteve a decisão de piso conforme Acórdão CJF Nº 0356-12/18, que assim decidiram:

#### Acórdão 0123-02/18

(...)

Argumenta o autuado que os produtos constantes na planilha “Infrações 01 e 02” com a indicação na coluna “p” de “INSUMO” - dispersante, polieletrólico, desemulsificante, resina catiônica, tripolifosfato de sódio, **nitrogênio**, inibidores de corrosão, amina neutralizante, cloro, cloreto de cálcio, carbonato de sódio, ácido e água - são insumos vinculados ao seu processo produtivo. Para embasar seu argumento apresenta Relatórios Técnicos e, na defesa, sintetiza a utilização desses produtos em conformidade com os citados Relatórios.

Tomando por base as informações constantes nos Relatórios Técnicos e nas correspondentes descrições trazidas na defesa, constato que os produtos em tela são utilizados no tratamento da água que é empregada na refrigeração, na geração de vapor e no tratamento de efluentes. Outros produtos são utilizados no processo de separação da água salgada do petróleo, na prevenção de riscos de oxidações ou de explosões, na inibição de corrosão nos equipamentos, no ajuste de ph e na remoção de substância indesejáveis.

Essas utilizações dos referidos produtos não se coadunam com a alegação defensiva de que tais mercadorias se destinariam a integrar os produtos industrializados pelo autuado, consumindo-se no processo produtivo do estabelecimento. Desse modo, com amparo nos Relatórios Técnicos apresentados e nas descrições constantes na defesa, não há como se classificar os produtos relacionados na autuação como insumos, já que não se integram o produto final e nem se consumem ao final de cada processo produtivo.

Apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa e no pronunciamento posterior, considerando a utilização no processo industrial do estabelecimento, o entendimento firmado neste Conselho de Fazenda é que os produtos relacionados na autuação, por não se integrar o produto final e nem se consumem ao final de cada processo produtivo, possuem a natureza de materiais de uso e consumo do estabelecimento e, portanto, é vedada a utilização do correspondente crédito fiscal de ICMS.

(...)

**Acórdão CJF N° 0356-12/18**

(...)

Quanto às infrações 1 e 2, decorreram, ambas, de uma mesma conduta, qual seja, aquisições interestaduais de material para uso e consumo, sendo que a primeira infração refere-se a “Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ...”, enquanto que a Infração 2 refere-se a “Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras estados da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, ...”.

O Sujeito Passivo se opõe a ambas, de forma conjunta, o que justifica que sejam julgadas, igualmente, de forma englobada. É o que passo a fazer.

A Recorrente alega que as mercadorias autuadas constituem-se em produtos intermediários, vinculados diretamente ao seu processo industrial.

Examinando o demonstrativo de débito, às folhas 25/69, é possível notar que as operações autuadas se referem a aquisições de materiais diversos, cujo tratamento jurídico deve variar de acordo com a sua finalidade no estabelecimento, conforme segue.

Parte dos materiais se destina ao tratamento de água de refrigeração, conforme descreve a própria Recorrente às folhas 157/160. São eles: “ácido”, “anti-espumante”, “bissulfito de sódio”, “cloreto de cálcio”, “desemulsificante”, “floculante” e “polieletrólito”. Esses materiais devem ser tratados como de uso e consumo, conforme remansosa jurisprudência deste Conselho de Fazenda, não sendo possível o aproveitamento do crédito em suas aquisições, já que não possuem afetação direta ao processo produtivo, mas se destinam a retirar partículas pesadas que se depositam nas paredes dos equipamentos, diminuindo a sua eficácia.

Outra parte desses materiais possui a função de anticorrosivos, informação que se extrai dos laudos acostados ao processo. São eles: “amina neutralizante”, “biocida”, “carbonato de sódio”, “cloro”, “dispersante”, “hipoclorito de sódio”, “inibidores” e “tripolifosfato de sódio”. São, igualmente, materiais de uso/consumo cuja função é a preservação dos equipamentos. Não podem propiciar direito ao crédito, pois não se integram nem possuem contato direto com o produto fabricado.

Existe também o “desengraxante”, utilizado na limpeza dos equipamentos, sem nenhuma utilização direta no processo. Não dá, portanto, direito ao crédito, conforme entendimento predominante nesta Casa.

Como se vê, diferentemente do que defende o Sujeito Passivo, as mercadorias autuadas não são empregadas diretamente em seu processo. Não tendo afetação ao processo industrial, 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 Conseg, conforme se pode constatar pela leitura de trecho da ementa do Acórdão CJF N° 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 N° 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.

*O “nitrogênio” é utilizado na purga dos tanques, para a sua descontaminação. Seu uso acontece nas paradas, para manutenção das plantas. Por não se integrar ao produto fabricado, nem com ele manter contato, não deve ensejar direito ao crédito.*

*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 na descrição feita pela Recorrente. 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 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 0091-11/14, 0351-11/13, 0355-11/13 e 0173-11/13.

*O “sulfato de alumínio” é utilizado no tratamento de efluentes, após o ciclo de produção das mercadorias, com a finalidade de atender às normas ambientais, antes de efetuar o descarte dos resíduos líquidos. Sua aplicação se dá após o processo, não possuindo afetação à fabricação dos produtos acabados. Não gera direito ao crédito, conforme jurisprudência desta Corte.*

*O “oxigênio” é utilizado na queima do coque utilizado nas caldeiras, não possuindo contato direto nem se integrando ao produto fabricado. Não dá, portanto, direito ao crédito.*

*Quanto ao “dimetil sulfóxido”, constitui-se em um catalisador que possui a função de sulfetação dos catalisadores, conforme se encontra descrito à folha 369 do processo, em trecho abaixo reproduzido.*

*“catalisador utilizado no processo de sulfetação dos catalisadores de hidrotratamento, sem os quais não é possível enquadrar as especificações da gasolina, do querosene de aviação, do óleo diesel, dos óleos lubrificantes básicos e parafinas, tornando-os inadequados para comercialização.”*

*Diferentemente dos demais materiais objeto da presente autuação, entendo que o “dimetil sulfóxido” possui afetação direta ao processo, na obtenção das especificações dos produtos fabricados pela Petrobrás. Trata-se de catalisador que se destrói com o uso, devendo, por isso, ensejar o direito ao crédito de ICMS, amparado por regra expressa prevista no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12.*

*Assim, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada naquilo que se refere às infrações 1 e 2, para excluir os valores relativos ao “dimetil sulfóxido”. Tenho as infrações 1 e 2 como procedentes em parte, nos montantes de R\$ 1.628.096,17 e R\$ 891.135,70, respectivamente, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.*

*(...)*

*Isto posto, com base dos fundamentos acima reproduzidos, mantenho a exigência tributária relacionada ao produto nitrogênio.*

*Naquilo que se relaciona ao produto fosfato de sódio tribásico, o autuado defende ter objetivo semelhante ao dos produtos aditivos sequestrantes de oxigênio, que são utilizados no tratamento de água industrial, que é utilizada para geração de vapor e movimentação de turbinas, não podendo ser aquela obtida da natureza ou dos serviços públicos comuns de fornecimento de água, posto que o líquido deve ser previamente tratado, pois a presença de oxigênio nele dissolvido causaria os mesmos danos apontados no item anterior.*

Por sua vez, o autuante não acolheu o argumento defensivo, argumentando que apesar do autuado ter dito que possui uma função semelhante ao do nitrogênio, pontuou que de acordo com o que se extrai do Laudo Pericial acostado pela defesa, esta informação não pode ser considerada.

Isto porque, citou que segundo o Laudo Técnico, este produto é utilizado na água de caldeira como inibidor de incrustação e controlador de PH em patamar alcalino, visando prevenir processos corrosivos nos equipamentos e tubos de caldeiras, ou seja, o produto, apesar de ser adicionado a uma matéria prima (água na caldeira) não serve diretamente à obtenção do produto final (energia elétrica), mas apenas indiretamente, na medida em que atua para proteger bens do Ativo (equipamentos e tubos de caldeira), visando seu perfeito funcionamento e preservação.

Considero correto o entendimento do autuante, posto que ficou claro que o fosfato de sódio tribásico possui a nítida função de inibidor de corrosão, portanto, não se enquadra como insumo e, sim, como material para uso ou consumo próprio. Mantida, portanto, a glosa dos créditos.

Quanto aos aditivos sequestrantes de oxigênio, alegou o autuado que possuem a mesma função do nitrogênio, enquanto que em relação ao produto Kurita Morfolina possui o desiderado de tratar a água que será inserida nas caldeiras para efeito de ajuste de Ph da água da caldeira recuperadora, à qual é enviada para a turbina de recuperação de energia.

Tais argumentos não foram acolhidos pelo autuante, sob a justificativa de que ambos possuem idêntica finalidade do produto fosfato de sódio tribásico, onde, apesar de não haver a apresentação de laudo técnico quanto a estes, em sua defesa, o autuado explica suas similaridades em relação àquele, onde são igualmente adicionados à água de caldeira e servem para proteção de equipamentos, evitando-se corrosões e incrustações, razão pela qual, são considerados como de uso e consumo próprio pelo estabelecimento.

Entendo correta a manutenção da glosa dos créditos fiscais relacionados as aquisições dos referidos produtos, posto que em relação aos aditivos sequestrantes de oxigênio, por possuírem a mesma função do nitrogênio, enquanto que a Kurita Morfolina é o próprio autuado que afirma ser “utilizada após o tratamento da água na Estação de Tratamento de Água (ETA) com a finalidade de inibir a corrosão do circuito de geração de vapor, inclusive caldeiras e desaerador, removendo dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), além de alcalinizar a água de alimentação das caldeiras”.

Mantendo, portanto, a exigência tributária quanto a estes itens, inclusive com base nos excertos extraídos dos votos acima reproduzidos.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 36.801,16, após a exclusão das parcelas atingidas pela decadência, e do produto gás natural seco, consoante demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO APÓS REVISÃO PELO AUTUANTE INCLUSÃO DO PRODUTO NITROGÊNIO e EXCLUSÃO DO PERÍODO DECAÍDO:					
Mês/Ano	Vlr. Autuado	Valor revisado	Inclusão Nitrogênio	Decadência	Vlr. Devido
jan/15	111,33	111,33	0,00	111,33	0,00
fev/15	2.360,36	2.360,36	0,00	2.360,36	0,00
mar/15	2.360,36	2.360,36	0,00	2.360,36	0,00
abr/15	2.746,25	2.360,36	0,00	2.746,25	0,00
jun/15	4.720,72	4.720,72	0,00	4.720,72	0,00
jul/15	35.693,69	1.862,22	0,00	35.693,69	0,00
ago/15	11.754,84	1.785,31	0,00	11.754,84	0,00
out/15	2.464,93	1.909,23	0,00	0,00	1.909,23
nov/15	2.155,77	1.785,31	370,46	0,00	2.155,77
dez/15	927,70	0,00	927,70	0,00	927,70
fev/16	1.785,31	1.785,31	0,00	0,00	1.785,31
mar/16	1.785,31	1.785,31	0,00	0,00	1.785,31
mai/16	1.812,09	1.812,09	0,00	0,00	1.812,09
jun/16	1.908,17	1.908,17	0,00	0,00	1.908,17
jul/16	2.926,87	1.785,31	1.141,56	0,00	2.926,87
ago/16	2.869,50	2.706,42	163,08	0,00	2.869,50
out/16	3.570,64	3.570,64	0,00	0,00	3.570,64
nov/16	1.693,36	1.693,36	0,00	0,00	1.693,36
dez/16	3.415,79	3.415,79	0,00	0,00	3.415,79
mar/17	1.845,02	1.845,02	0,00	0,00	1.845,02
abr/17	2.182,61	1.693,37	482,24	0,00	2.175,61
mai/17	1.707,04	1.707,04	0,00	0,00	1.707,04
jun/17	4.202,14	3.386,74	815,40	0,00	4.202,14
jul/17	111,61	111,61	0,00	0,00	111,61
<b>TOTAL</b>	<b>97.111,41</b>	<b>48.461,38</b>	<b>3.900,44</b>	<b>59.747,55</b>	<b>36.801,16</b>

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente interpôs Recurso Voluntário com fulcro na

legislação estadual (RPAF - Decreto Estadual nº 7.629/99-BA), segundo a motivação fático-jurídica adiante expendida:

Diz que faltou aos I. Julgadores maior técnica na exegese jurídica, ou em realidade, maior zelo na compulsação dos fundamentos e da documentação que seguiu em anexo da Defesa apresentada pela PETROBRÁS, resvalando em tentativa fiscal de “fechar os olhos” para documentos que efetivamente comprovam que a ora Autuada adimpliu suas obrigações legais que constam da legislação atinente, em especial no que se refere à Constituição Federal de 1988 e à Lei Complementar nº 87/1996, que conjuntamente regram o ICMS.

Requer, antes de adentrado ao mérito, seja declarada a nulidade do Acórdão lavrado, ora recorrido, que efetivamente não determinou a realização da perícia técnico-contábil requerida pelo Contribuinte em 1ª Instância Administrativa, decisão esta que acabou por romper os ditames constitucionais encontrados no art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal de 1988, na medida em que, ante clara complexa matéria dos presentes autos.

Traz acórdão do STJ e afirma restar evidenciado que da ausência de liquidez e certeza defluem evidentes violações aos princípios do contraditório e da ampla defesa, já que impossibilitado o conhecimento exato pelo contribuinte da forma e dos critérios utilizados para se aferir o valor que lhe é exigido.

Contesta que não poderia esta SEFAZ-BA cercear a ampla defesa da ora autuada, não realizando a Perícia - que verdadeiramente não ocorreu -, que evidenciaria serem corretos os dados apresentados por esta empresa, sob pena de afronta a direitos líquidos e certos.

Traz citações jurídicas e invoca o art. 149 do CTN.

Explica inexistir qualquer interesse de a PETROBRAS omitir quaisquer informações relativas às Notas Fiscais emitidas e que consta do Auto de Infração. Não o fez e não o faz, se não apenas por destacar-se em seguir os princípios da legalidade e da moralidade.

Considerando que a perícia propugnada não foi efetiva e materialmente realizada, atentando consequentemente contra a segurança jurídica e mesmo contra a boa-fé do Contribuinte, bem assim considerando que a manutenção da exação conforme consta do AI implicará verdadeiro enriquecimento sem causa por parte do Estado da Bahia, requer a este D. Conselho que declare a nulidade da Decisão ora recorrida, por ofensas às garantias constitucionais, sendo determinado o retorno dos presentes autos à 1ª Instância Administrativa, para efetiva realização da perícia requerida.

**DO MÉRITO:** Em termos específicos, da relação de itens especificados na planilha anexada ao auto de infração, somente assiste razão ao Fisco quanto aos créditos tomados de materiais com aplicação em atividades não relacionadas à produção de energia. Neste caso, incluem-se os seguintes itens: Óleo lubrificante sint Lt 1.0 L, Oxigênio 99.5 cil 10m, Argônio 99.999 cil 10m e Acetileno 99.5 cil 9Kg, que foram utilizados em manutenção; e o item Gás liquef petróleo-GLP em cilindro 20Kg, que teve uso administrativo.

Sinaliza que o valor do crédito de ICMS glosado pelos autuantes para os itens acima mencionados totaliza o montante histórico de R\$ 579,23 no auto de infração. Destaca, todavia, que a Petrobras realizou estornos de crédito tributário, em atendimento à legislação estadual, que não foram considerados pela fiscalização ao calcular o valor desses itens, de modo que o valor efetivamente tomado a título de crédito fiscal é de R\$ 543,71.

Desse modo, mesmo nos itens em que o Fisco possui razão em questionar a tomada de crédito, nota-se uma cobrança em valor superior ao devido, pela desconsideração dos estornos realizados.

Em relação aos demais itens glosados, aduz ser manifestamente incabível, tendo em vista que se trata da aquisição de insumos do processo produtivo da energia elétrica, utilizados diretamente e de forma essencial na atividade produtiva do estabelecimento autuado.

Explica que no estabelecimento autuado, funciona a Usina Termelétrica Celso Furtado (UTE-CF). A principal atividade é a geração de energia elétrica, que ocorre a partir da queima de combustíveis,

cujo calor converte a água líquida em vapor de água, cuja pressão movimenta turbinas geradoras de eletricidade. Por esse motivo, é legítimo o creditamento do imposto pelo contribuinte, já que os produtos elencados no auto de infração são de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

Na autuação, percebe-se que existem os seguintes tipos de bens cujo crédito fiscal foi glosado: A) gás natural seco; B) nitrogênio; C) aditivos sequestrantes de oxigênio; D) fosfato de sódio tribásico; e E) Morfolina. Afirma que todos esses produtos são indispensáveis ao processo produtivo, como se verifica nos laudos periciais de processos similares ao do estabelecimento autuado, anexados nos presentes autos.

Em relação ao *gás natural*, é mais do que patente o descabimento da autuação, já que esse é, por excelência, o principal insumo do processo produtivo. É a queima desse gás que possibilita a geração de vapor, e somente com o vapor é que as turbinas geradoras de energia elétrica poderão ser movimentadas. Não há dúvida, portanto, de que este bem se caracteriza como um insumo da produção. Esclarece:

– O *nitrogênio* é utilizado no processo produtivo para promover a selagem para operação adequada de compressores. Vale destacar que o vapor de água movimenta as turbinas sob forte pressão, e para obter as condições adequadas de operação é necessário fazer uso do nitrogênio como gás inerte, pois a presença de outros elementos no processo, especialmente oxigênio atmosférico, ocasionaria reações químicas de óxido-redução, causando ruptura do ciclo produtivo, ou mesmo acidentes pela explosão do maquinário, impactando o processo produtivo.

Ou seja, o Nitrogênio é essencial para o processo, uma vez que tem finalidade de dar partida, inertizar, selar bombas e compressores, e purgar as unidades. O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na Unidade, salientando-se que esse produto é consumido no processo.

– Objetivo semelhante é o dos produtos *aditivos sequestrantes de oxigênio*, que são utilizados no tratamento de água industrial. A água utilizada para geração de vapor e movimentação de turbinas não pode ser aquela obtida da natureza ou dos serviços públicos comuns de fornecimento de água. O líquido deve ser previamente tratado, pois a presença de oxigênio nele dissolvido causaria os mesmos danos apontados no parágrafo anterior.

– Pelo mesmo motivo de não se poder utilizar água comum, o estabelecimento faz uso do *fosfato de sódio tribásico* no tratamento da qualidade da água para a Caldeira de Recuperação e Torre de Água de Resfriamento, equipamentos indispensáveis para o funcionamento da Usina Termelétrica.

Salienta que a água desses equipamentos necessita de tratamento de qualidade promovido pelo fosfato de sódio tribásico, seja porque a da Caldeira é transformada em vapor, que é enviado para turbina de geração de energia, seja porque sem o funcionamento da Torre de Água de Resfriamento haveria um travamento do maquinário pelo calor excessivo do vapor superaquecido, podendo haver risco de explosão e comprometimento da atividade.

– Por fim, o produto *kurita morfolina*, descrito apenas como morfolina no demonstrativo da autuação, constitui também insumo indispensável no mesmo desiderato de tratar a água que será inserida nas caldeiras. Especificamente, a kurita morfolina realiza o ajuste de pH da água da caldeira recuperadora, que é transformada em vapor que é enviado para turbina de geração de energia.

Nos termos do laudo anexo, a Kurita “é utilizada após o tratamento da água na Estação de Tratamento de Água (ETA) com a finalidade de inibir a corrosão do circuito de geração de vapor, inclusive caldeiras e desaerador, removendo dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), além de alcalinizar a água de alimentação das caldeiras”.

Segundo a perícia técnica, ainda, “a morfolina é adicionada à água da caldeira – água

*desmineralizada*”, a partir da qual é produzido o vapor que, por sua vez, movimenta os geradores utilizados na produção de energia elétrica, como se verifica do fluxograma que ali consta. Portanto, a produção e geração de energia elétrica na UTE Celso Furtado depende diretamente desses produtos, que são insumos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

Conclui que todos os itens, cujas aquisições deram origem aos créditos reclamados, não podem ser singelamente considerados como despesa, vez que estão diretamente ligados ao processo industrial da UTE Celso Furtado. A atividade industrial do Contribuinte não ocorre sem o concurso desses produtos e que, portanto, o presente Auto de Infração contraria o próprio RICMS/2012, cujo art. 309, inciso I, alínea “b”, admite o uso do crédito não só de matérias-primas que compõem o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo de industrialização e sejam nele consumidos.

Sinaliza ainda para o art. 312, I, “b” do RICMS/2012, segundo o qual é garantido ao Contribuinte o direito de mantê-lo em relação às entradas “*de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização*”.

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

Pontua que a LC nº 87/1996 tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e o exercício do objeto social, ao expressamente declarar que “é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento” (art. 20, caput), desde que não “se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”. Conclui que essa diferenciação se desdobra na subdivisão dos bens e serviços que podem conferir direito a crédito de ICMS em três grupos, segmentados de acordo com a relação que possuem com o exercício da atividade que, por sua vez, atribui-lhes, em cada caso, natureza e tratamento contábeis específicos. Neste sentido, infere-se do art. 20, caput, que o direito ao crédito surge da aquisição de bens: **I** que integram ao ativo permanente, **II** de uso e consumo (despesas), e; **III** utilizados na produção (custos).

O art. 13, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/77 refere-se a custos, cuja definição ali prevista – bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção – é esclarecida pelo direito privado (art. 110 do CTN). Nesta linha, segundo as ciências contábeis, são gastos que a entidade realiza com o objetivo de pôr o seu produto pronto para ser comercializado, fabricando-o ou apenas revendendo-o, ou de cumprir com o seu serviço contratado.

Na espécie, conclui-se da LC nº 87/1996 que o direito ao crédito do imposto vincula-se à natureza contábil do gasto que, por sua vez, é resultado da finalidade de determinado bem em um dado processo produtivo, atribuindo-lhe ou não a qualidade de insumo.

Relata que o STJ recentemente decidiu que “a Lei Complementar nº 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial (AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma. Julgado em 19/02/2013. DJe 26/02/2013).

Do exposto, diz restar evidente o descabimento da infração 01, relativamente aos produtos químicos caracterizados como insumos de produção, uma vez que o crédito de ICMS constitui direito do contribuinte.

#### CONSIDERAÇÕES JURÍDICAS:

Diz ser necessário observar que o critério legal para que o contribuinte possa usufruir do crédito do ICMS é referir-se às aquisições destinadas e utilizadas na atividade-fim do estabelecimento (na verdade, a indicação normativa é não ser alheio, como visto), e isto foi devidamente observado

pela ora autuada, no que se tem por legítimos os créditos que o Fisco inadvertidamente pretende glosar.

Destaca que a atividade-fim da PETROBRÁS está intrinsecamente atrelada ao que está disposto na lei, sendo patente que, no âmbito da indústria do petróleo, inúmeras atividades são gregárias ao processo industrial encontrando fundamento de validade nas definições constantes da Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo). Salienta que jamais se pode considerar como alheios à atividade fim da PETROBRAS, aquilo que o Fisco quer que seja, sob pena de ferir de morte conceitos legais indicados na lei.

Discorre que referidos bens, em verdade, não podem ser considerados alheios à atividade fim do estabelecimento, pois representam etapas indissociáveis do processo industrial do estabelecimento autuado. Este fato demonstra a ausência absoluta de base jurídica que aproveite o Auto de Infração ora combativo, principalmente quando a norma vincula o aproveitamento de créditos legalmente constituídos unicamente à sua vinculação à atividade fim do estabelecimento, devendo o Auto de Infração lavrado ser julgado improcedente, com a consequente determinação de seu arquivamento.

Frisa que o Auto de Infração fere o art. 2º da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76), e com isso, fere também o art. 110 do CTN.

Ressalta que os bens constantes das notas fiscais auditadas além de serem verdadeiramente insumos, são todos afeitos à atividade do estabelecimento, de modo que pretender, como faz o Fisco de maneira simples, que tais bens não gerem o direito ao respectivo crédito do ICMS é afrontar a norma constante na Lei Kandir, que expressamente autoriza tal procedimento, e com muito mais robustez, o tratamento constitucional dado à matéria pelo art. 155, II, § 2º, I da CF/1988, com o complemento dos arts. 19 e 20 da LC 87/1996, rompendo a não cumulatividade.

Cita o princípio constitucional relativo ao ICMS, que é o da não-cumulatividade. Diz que a norma constitucional autoriza o creditamento de forma ampla, fazendo concluir que a Lei Complementar não pode restringir o direito amplamente conferido pela Constituição, como o fez no § 1º, do art. 20, sob pena de estar exacerbando do princípio da legalidade estrita (art. 5º, inciso II da CF).

Invoca o princípio da verdade material, devendo o Procedimento Administrativo Fiscal efetuar a busca da realidade fática para fins de aplicação da norma abstrata ao caso concreto.

Relata que os insumos objeto da autuação foram aplicados no processo produtivo da Companhia (insumo de produção). Ou seja, os produtos destinam-se, como insumo necessário ao processo produtivo da Companhia e não ao mero “uso ou consumo do estabelecimento”. Ou seja, foram utilizados na atividade-fim da Companhia. Traz decisões e ensinamentos jurídicos.

Recorda que a 1ª Seção do STJ firmou entendimento quanto ao conceito de insumo para fins tributários, ex vi do RESP nº 1.221.170, neste sentido: “*DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA*”.

Contesta que o Fisco, no entanto, procura extrapolar as restrições de crédito para além da própria norma que invoca.

Traz ementas do entendimento jurisprudencial predominante nos Tribunais pátios.

Conclui que, ao contrário do que está disposto no Auto de Infração, a partir da vigência da LC nº 87/96, os bens classificados como ativo ou insumos que estejam atrelados à atividade fim do estabelecimento, como se dá no caso concreto, imprescindíveis que são à atividade empresarial do contribuinte, ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

Ressalta para a possibilidade integral do crédito das aquisições realizadas, tidas como necessárias e essenciais à atividade empresarial, sem os quais ela não conseguirá se desenvolver ou ser desempenhada adequadamente, lembrando que o aproveitamento dos créditos é direito subjetivo do contribuinte (art. 155, II, § 2º, I da CF/1988, c/c arts. 19 e 20 da LC 87/1996).

Derradeiramente, com relação aos estornos efetuados pela Petrobras, salienta que a autuada

juntou as planilhas demonstrativas da realização de tais estornos. Ou seja, a alegação contida no Acórdão ora combatido no sentido de que não teria sido comprovada tal alegação defensiva não procede. De qualquer modo, ante a existência do demonstrativo de estorno, requer a este D. Conselho que o considere para anular o lançamento fiscal em tela.

Requer seja preliminarmente reconhecida a PRELIMINAR suscitada, e acaso ultrapassada esta prefacial, adentrando-se no mérito, seja, enfim, o Auto de Infração em tela julgado improcedente, determinando-se seu consequente arquivamento, segundo as razões ora asseveradas, ante a ausência de tipicidade da conduta, e ainda por falta de supedâneo quer fático quer jurídico para a Autuação.

Registra-se a presença do advogado Sr. José Marcondes Sérvulo da Nóbrega Júnior, na sessão de videoconferência, no qual exerceu o seu direito de sustentação oral.

Este é o relatório.

**VOTO (Vencido quanto aos produtos: gás natural, nitrogênio, aditivos sequestrantes de oxigênio, fosfato de sódio tribásico, kurita morfolina)**

O presente Recurso Voluntário visa combater infração única que imputa ao autuado o cometimento do seguinte ilícito fiscal: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento”*.

Inicialmente, suscita a recorrente nulidade do Auto de Infração pela ausência de zelo na valoração dos fundamentos e da documentação que seguiu em anexo da Defesa, e que, segundo a autuada, efetivamente comprovariam o adimplemento de suas obrigações legais que constam da legislação atinente, em especial no que se refere à Constituição Federal de 1988 e à Lei Complementar nº 87/1996, que conjuntamente regram o ICMS.

Neste ponto, constato que não há como prosperar a pretensão defensiva. O presente lançamento cumpre com os requisitos de lei, tendo sido observados todos os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

Ainda nas preliminares, requer a recorrente seja declarada a nulidade do Acórdão lavrado, ora recorrido, em razão da falta de realização da perícia técnico-contábil requerida pelo Contribuinte em 1ª Instância Administrativa.

Quanto ao indeferimento da diligência suscitada pela decisão de piso, sinalizo que a diligência se presta a esclarecer dúvida porventura existente, mas se para convencimento dos Julgadores não se faz necessária, nos termos do artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b” e II, “a” do RPAF/BA, a realização de diligência e perícia pode ser dispensada.

Isto posto, importante mencionar que o RPAF/99 no art. 147, inc. II, determina que os pedidos de perícia poderão ser indeferidos quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, o que é o caso dos autos. Ademais, as provas consideradas relevantes para o deslindem dos fatos e comprovação das alegações recursais não foram trazidas aos autos.

Neste sentido, incabível a nulidade suscitada pela recorrente, em relação à falta de determinação de diligência fiscal pela Junta de Julgamento Fiscal.

Ademais, com fulcro no art. 147, incisos I, “a” e II, “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência ou de perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

No mérito, alega a recorrente que a decisão de piso foi genérica na análise dos itens lançados, não sendo levado em consideração que, em sua grande maioria, são mercadorias vinculadas ao seu processo industrial.

Sinaliza a recorrente que a JJF seletivamente pincelou alguns itens cuja descrição corresponde a bens de uso e consumo para julgar que a totalidade dos itens adquiridos e objeto do Auto de Infração possuiriam essa natureza.

Declara então a contribuinte ser inadmissível que se julgue toda a infração pela parte do que os julgadores se propõem a analisar. Admite para o uso de crédito indevido em parcela irrisória do presente Auto de Infração, todavia, diz que é preciso analisar todos os itens presentes no Lançamento Fiscal, a fim de que se possa constatar que os bens adquiridos e destinados ao ativo imobilizado da Recorrente estão intrinsecamente ligados a consecução da sua atividade fim, qual seja, a produção de energia elétrica.

Quanto aos itens admitidos, incluem-se os seguintes: Óleo lubrificante sint Lt 1.0 L, Oxigênio 99.5 cil 10m, Argônio 99.999 cil 10m e Acetileno 99.5 cil 9Kg, que foram utilizados em manutenção; e o item Gás liquef petróleo-GLP em cilindro 20Kg, que afirma o uso administrativo. Não obstante, aponta que o valor do crédito de ICMS glosado pelos autuantes totaliza o montante histórico de R\$ 579,23, mas que a recorrente realizou estornos de crédito tributário que não foram considerados pela fiscalização ao calcular o valor desses itens, de modo que o valor efetivamente tomado a título de crédito fiscal é de R\$ 543,71.

Neste ponto, verifico que consta lançado os estornos de crédito, de forma que julgo procedente as alegações da autuada neste ponto.

Para o deslinde dos fatos, importante, pois, esclarecer que no estabelecimento autuado funciona a Usina Termelétrica Celso Furtado (UTE-CF), cuja principal atividade é a geração de energia elétrica. Neste ponto, considerando que a energia é gerada a partir da queima de combustíveis, listo abaixo os produtos lançados no presente Auto de Infração, como sendo materiais de uso e consumo: **A**) gás natural seco; **B**) nitrogênio; **C**) aditivos sequestrantes de oxigênio; **D**) fosfato de sódio tribásico; e **E**) Morfolina.

Se observado a peça defensiva, a recorrente declara que os itens acima são imprescindíveis ao processo produtivo, sendo inadmissível a glosa realizada, senão vejamos:

- **gás natural** é o principal insumo do processo produtivo. É a queima desse gás que possibilita a geração de vapor, e somente com o vapor é que as turbinas geradoras de energia elétrica poderão ser movimentadas.
- **nitrogênio** é utilizado no processo produtivo para promover a selagem para operação adequada de compressores. Vale destacar que o vapor de água movimenta as turbinas sob forte pressão, e para obter as condições adequadas de operação é necessário fazer uso do nitrogênio como gás inerte, pois a presença de outros elementos no processo, especialmente oxigênio atmosférico, ocasionaria reações químicas de óxido-redução, causando ruptura do ciclo produtivo, ou mesmo acidentes pela explosão do maquinário, impactando o processo produtivo. O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na Unidade, salientando-se que esse produto é consumido no processo.
- **aditivos sequestrantes de oxigênio** são utilizados no tratamento de água industrial. A água utilizada para geração de vapor e movimentação de turbinas não pode ser aquela obtida da natureza ou dos serviços públicos comuns de fornecimento de água. O líquido deve ser previamente tratado, pois a presença de oxigênio nele dissolvido causaria os mesmos danos apontados no item anterior.
- **fosfato de sódio tribásico** também utilizado no tratamento da qualidade da água para a Caldeira de Recuperação e Torre de Água de Resfriamento, equipamentos indispensáveis para o funcionamento da Usina Termelétrica. Salienta que a água desses equipamentos necessita de tratamento de qualidade visto que sem o funcionamento da Torre de Água de Resfriamento haveria um travamento do maquinário pelo calor excessivo do vapor superaquecido, podendo haver risco de explosão e comprometimento da atividade.
- **kurita morfolina** constitui também insumo indispensável no mesmo desiderato de tratar a água que será inserida nas caldeiras. Especificamente, a kurita morfolina realiza o ajuste de pH da água da caldeira recuperadora, que é transformada em vapor que é enviado para turbina de geração de energia. Tem a finalidade de inibir a corrosão do circuito de geração de vapor, inclusive caldeiras e desaerador, removendo dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), além de alcalinizar a

água de alimentação das caldeiras.

Conclui, portanto, a recorrente que a produção e geração de energia elétrica na UTE Celso Furtado depende diretamente desses produtos, que são insumos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade. Ou seja, diz que todos os itens, cujas aquisições deram origem aos créditos reclamados, não podem ser singelamente considerados como despesa, vez que estão diretamente ligados ao processo industrial da usina.

Pelos motivos acima expostos, o cerne da presente lide é a definição de insumos/materiais intermediários em contraposição ao conceito de materiais de uso e consumo, tendo em vista que embora a legislação permita o uso dos créditos em relação aos primeiros, veda expressamente o creditamento nas aquisições dos últimos.

Não obstante, e ainda que permitido na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de insumos e materiais intermediários, é notória a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

Importante mencionar que a recorrente é uma empresa do ramo industrial e, tratando-se de processo industrial, as legislações complementar e estadual garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre os produtos secundários ou intermediários utilizados no processo industrial.

Assim dispõe o art. 32 da LC 87/96, o art. 93 do RICMS e o art. 226 do Decreto nº 7.212, de 2010, atual Regulamento do IPI (RIP/2010), conforme transcrição abaixo:

*“Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:*

*II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;”*

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos: a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem; b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

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

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

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; (grifo não original)”*

*“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;”*

Depreende-se da leitura dos dispositivos acima que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, tanto no âmbito do IPI quanto do ICMS, como matérias-primas ou produtos intermediários.

A expressão “consumidos no processo de industrialização”, adotada no dispositivo legal do RIPI, significa consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Sendo assim, para fins de aplicação da legislação do IPI, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto.

Se observado o descriptivo trazido pela recorrente para justificar sua operação industrial é possível constatar que estão presentes no presente lançamento verdadeiros materiais intermediários do processo de produção que, independentemente de não serem classificados como insumos, participam do processo produtivo e são indispensáveis para a geração de energia.

Entendo, portanto, que os itens acima mencionados, ainda que não sejam diretamente agregados ao produto final, se desgastam em contato físico com o produto final.

Neste ponto, a concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste CONSEF, acaba por deixar de observar a imprescindibilidade e a importância de alguns itens devidamente vinculados ao processo produtivo e acabam sendo indevidamente interpretados como bens de uso e consumo.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

Merece, assim, o tratamento como materiais secundários (intermediários) aqueles itens que ainda que não sejam empregados diretamente na produção, caso subtraídos, impedem a consecução dos objetivos da empresa, o que se verifica na presente análise.

Ressalto ainda que a pretensa vedação ao creditamento do ICMS na aquisição dos itens acima referidos ofende a sistemática da não-cumulatividade das leis e acarreta, na prática, a CUMULATIVIDADE do ICMS, legalmente rechaçada.

Isto porque, como esses insumos, na condição de custos de produção, integram a base de cálculo das operações de venda que geram débito do imposto, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violada a regra da não-cumulatividade.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado e pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, mantendo a exigência sob os itens admitidos pela recorrente como de uso administrativo, na monta sinalizada de R\$ 543,71, em razão dos estornos originalmente realizados pela recorrente.

Este é o voto.

**VOTO VENCEDOR (Quanto aos produtos: gás natural, nitrogênio, aditivos sequestrantes de oxigênio, fosfato de sódio tribásico, kurita morfolina)**

Peço *venia* para divergir da i. Relatora quanto a sua decisão de prover as razões recursais do contribuinte, no tocante a glosa do crédito de ICMS dos seguintes materiais: nitrogênio, aditivos sequestrantes de oxigênio, fosfato de sódio tribásico e kurita morfolina, tidos pelo fisco como de uso ou consumo, os quais foram adquiridos para aplicação na Usina Termelétrica de geração de energia elétrica, sob o entendimento do voto condutor de que tais produtos são materiais secundários (intermediários), ainda que não sejam empregados diretamente na produção.

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, restará inviabilizada a consecução dos objetivos da empresa.

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 já que se caracterizam como materiais de uso e consumo utilizados em sistemas paralelos, **acessórios e a destempo** do efetivo processo de geração de energia elétrica, pois visam unicamente promover a conservação de equipamentos e tratamento de efluentes, como o próprio contribuinte informa nos autos, os quais repriso, a saber:

- **nitrogênio** - utilizado no processo produtivo para promover a **selagem** para operação adequada **de compressores**. Vale destacar que o vapor de água movimenta as turbinas sob forte pressão, e para obter as condições adequadas de operação é necessário fazer uso do nitrogênio como gás inerte, pois a presença de outros elementos no processo, especialmente oxigênio atmosférico, ocasionaria reações químicas de óxido-redução, causando ruptura do ciclo produtivo, ou mesmo acidentes pela explosão do maquinário, impactando o processo produtivo. **O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação** ou até mesmo uma explosão na Unidade.
- **aditivos sequestrantes de oxigênio** - utilizados no tratamento de água industrial utilizada para geração de vapor e movimentação de turbinas, pois a presença de oxigênio causaria os mesmos danos apontados no item anterior.
- **fosfato de sódio tribásico** - utilizado no tratamento da **qualidade da água para a Caldeira de Recuperação e Torre de Água de Resfriamento**, cujo equipamentos indispensáveis para o funcionamento da Usina Termelétrica, visto que sem o funcionamento da Torre de Água de Resfriamento haveria um travamento do maquinário pelo calor excessivo do vapor superaquecido, podendo haver risco de explosão e comprometimento da atividade.
- **kurita morfolina** - utilizado no tratamento da **água** que será inserida nas caldeiras para ajuste de pH da água da caldeira recuperadora e tem a finalidade de inibir a corrosão do circuito de geração de vapor, inclusive caldeiras e desaerador, removendo dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), além de alcalinizar a água de alimentação das caldeiras.

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.

Importante frisar que, quanto ao direito ao crédito, 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.

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

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

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

...

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

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

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

Neste contexto, no regime de crédito físico, somente bens consumidos (consumação) e, outrossim, colocados em contatos com o processo de produção (immediatidade), podem gerar creditamento, o que não ocorre com os materiais autuados, pois visam unicamente promover, a destempo, a conservação de equipamentos e tratamento de efluente no processo de geração de energia elétrica.

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 crédito financeiro.

Do exposto, por apenas concordar com o voto da i. Relatora no tocante à constatação de que a recorrente realizou estornos de crédito no valor de R\$ 35,52 (R\$ 579,23 - R\$ 543,71), voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0011/20-8, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 36.765,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Quanto aos produtos: gás natural, nitrogênio, aditivos sequestrantes de oxigênio, fosfato de sódio tribásico, kurita morfolina) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

**VOTO VENCIDO** (Quanto aos produtos: gás natural, nitrogênio, aditivos sequestrantes de oxigênio, fosfato de sódio tribásico, kurita morfolina) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Henrique Silva de Oliveira e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO (Quanto aos produtos: gás natural, nitrogênio, aditivos sequestrantes de oxigênio, fosfato de sódio tribásico, kurita morfolina)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR (Quanto aos produtos: gás natural, nitrogênio, aditivos sequestrantes de oxigênio, fosfato de sódio tribásico, kurita morfolina)

LEONCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS