

A. I. Nº - 269200.0011/20-8  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS  
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/06/2022

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0114-04/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. GLOSA DO CRÉDITO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou caracterizado que apenas o produto gás natural seco se inclui na condição de insumo utilizado no processo produtivo, o qual ficou excluído da autuação. Os demais produtos objeto da autuação, nitrogênio, aditivos sequestrantes de oxigênio, fosfato de sódio tribásico e morfolina, tendo em vista a função nas quais são utilizados não podem ser enquadrados como insumos industriais, e sim, típicos materiais para uso ou consumo próprio. Excluídas da autuação, de ofício, as parcelas alcançadas pela decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELTÓRIO**

Cuidam os presentes autos, de exigência tributária no montante de R\$ 97.111,41, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 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, suscitando, inicialmente, a tempestividade da peça defensiva, e, ao ingressar ao mérito da autuação pontuou que a apuração se encontra contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, de modo que o valor efetivamente devido é menor do que o autuado, consoante afirmou que irá demonstrar.

No tópico intitulado “PRODUTOS QUE CONSTITUEM INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO FISCAL DE ICMS. IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO”, citou que a acusação contempla alegação de utilização supostamente indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material considerado como de uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 2015 a agosto de 2017, entretanto, 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, 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.

Desta maneira, asseverou que, 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, pontuando, em seguida que em relação aos demais itens glosados, a

autuação se revela 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.

Explicou que possui como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento e o comércio de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

Citou que no estabelecimento autuado, funciona a 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, sendo, por este motivo, legítimo o creditamento do imposto, 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.

Sustentou que, em descompasso a lei, os autuantes partirem do pressuposto de que tais produtos não dariam direito a crédito, porque seriam materiais de uso e consumo, existindo na autuação 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, 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.

Argumentou que 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, sendo 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.

No que diz respeito ao nitrogênio, apontou 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.

Disse que objetivo semelhante é o dos produtos aditivos sequestrantes de oxigênio, que são utilizados no tratamento de água industrial, 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.

Destacou que pelo mesmo motivo de não se poder utilizar água comum, 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, sendo 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, afirmou que constitui também insumo indispensável no mesmo desiderato de tratar a água que será inserida nas caldeiras, o qual, realiza o ajuste de pH da água da caldeira recuperadora, que é transformada em vapor enviado para turbina de geração de energia, citando

que os 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”.

Acrescentou que 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.

Desta maneira, sustentou 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, afirmando que, desse modo, 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, cuja sua atividade industrial não ocorre sem o concurso desses produtos, os quais, por conseguinte, são produtos que se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, incluídos entre aqueles que o RICMS/BA autoriza a apropriação de créditos, não se podendo considerá-los isoladamente, à parte do processo fabril, como simples materiais de uso e consumo, de utilização eventual e descartável, cuja ausência não repercutiria no processo produtivo.

Com esses argumentos afirmou que o entendimento dos autuantes é deveras equivocado, e contraria o próprio RICMS/2012, cujo art. 309, inciso I, alínea “b”, admite o uso do crédito não só de matérias-primas que compõem o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo de industrialização e sejam nele consumidos, o qual transcreveu.

Em seguida, sustentou que se esse insumo se apresenta no processo industrial de geração de energia elétrica como indispensável para que ele aconteça, há o direito de utilizar crédito fiscal em razão deles adquiridos para compensação do valor devido, sendo, inclusive, o que confirma o art. 312, I, “b”, do RICMS/2012, segundo o qual é garantido o direito de mantê-lo em relação às entradas “*de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização*”, o qual transcreveu.

Sustentou que como 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, salientando que há profundo equívoco em se interpretar a legislação vigente com base na legislação passada, como ocorreu no presente caso.

A partir do item 3.23 até o item 3.39 passou a dissertar a respeito do que dispunha a legislação anterior a este respeito, ou seja, entradas de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial não sejam consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição, citando, inclusive Decisões oriundas do STJ e do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, para concluir que, do quanto expôs, evidencia-se o descabimento da acusação relativamente aos produtos químicos caracterizados como insumos de produção, uma vez que o crédito de ICMS constitui direito do contribuinte.

Passou a se reportar a respeito da desconsideração dos estornos pelos autuantes, observando que, sem prejuízo da alegação defensiva principal, verifica-se que não foram deduzidas as parcelas dos créditos de ICMS já estornados, em razão da aplicação dos percentuais de estorno de créditos de insumos, face às saídas internas com redução de base de cálculo e à saídas interestaduais isentas, cujo detalhamento dos referidos estornos está demonstrado nas planilhas de memória de cálculo do estorno de crédito anexas, que apontam ser o valor máximo da autuação de R\$ 94.359,80, em vez do montante de R\$ 97.111,41 apontado pela autuação.

Mencionou em seguida que, não obstante os anexos laudos conterem informações a respeito da

utilização dos produtos elencados na autuação em processo produtivo que contém similaridades, é necessária a realização de perícia e diligência técnica, de modo a comprovar que todos 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 no estabelecimento autuado, sendo que, é justamente para situações como estas que o art. 150, I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, estabelece que a perícia consiste na “realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, determinada pela autoridade competente a fim de se esclarecerem ou se evidenciarem certos fatos, a ser efetuada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada”, citando, ainda, que corrobora o fundamento ora exposto o fato de que o mesmo Regulamento também estabelece, no art. 147, inciso II, que as hipóteses de indeferimento da diligência se limitam à ausência de caráter técnico da questão, à desnecessidade em vista das provas produzidas ou à impraticabilidade da verificação, sendo que, no presente caso, a defesa depende, necessariamente, da verificação técnica da utilização dos produtos químicos no processo produtivo do estabelecimento autuado, de modo que não se caracteriza a hipótese de prova que dispensa conhecimento técnico (art. 147, II, a).

Após discorrer a respeito da realização de diligência e perícia solicitada, apresentou quesitos a serem respondidos e indicou assistente técnico para acompanhamento.

Em conclusão requereu que o autuante seja intimado para apresentar informação fiscal, (RPAF, arts. 126 e 127), lhe oportunizando manifestar-se acerca dela, se for o caso (idem, art. 127, § 7º), a fim de resguardar o contraditório, e que a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedente o Auto de Infração combatido.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 44 a 51, citando inicialmente que excetuados os materiais objeto da autuação onde o autuado reconheceu a procedência da autuação, passou a discorrer sobre os materiais impugnados.

Assim é que, 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 aos demais produtos, disse ser necessário discorrer de antemão a respeito da definição de material de consumo considerado no lançamento, em consonância com as decisões majoritárias deste órgão julgador e a diferença que possui em relação aos materiais intermediários reconhecidos como insumos de produção e, por isso, com direito ao crédito fiscal do ICMS.

Pontuou que é certo que a agregação do material ao produto final não mais representa condição necessária à classificação de um bem como insumo de produção, consoante como bem pontuado pela defesa. Contudo, a utilização no processo produtivo, em termos de desgaste ou consumo do mesmo, apesar de ser condição necessária à classificação do mesmo como insumo, esta não é suficiente.

A este respeito disse que o entendimento corrente é que um material para ser classificado como insumo de produção, tem que ter sua utilização vinculada diretamente com a obtenção do produto final, ou seja, ter contato físico com o produto em processo e se desgastar ou consumir tendo em vista a finalidade direta de obtenção do produto final, ao tempo em que, caso esta condição não seja verificada, material será considerado bem de uso e consumo do estabelecimento, cujo crédito fiscal é vedado pela legislação do imposto.

Em seguida, passou a analisar os materiais que foram impugnados pelo autuado.

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.

No que diz respeito ao Fosfato de Sódio Tribásico, disse 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.

Desta maneira, asseverou que tal material não deve ser considerado como insumo de produção, mas, sim, de uso e consumo.

Em relação aos aditivos sequestrantes de oxigênio e ao produto morfolina, afirmou que 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.

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.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. José Marcondes Sérvulo da Nobrega Júnior, OAB/SE nº 3.817, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## 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 disso 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, acolhe o posicionamento do autuante e exclui 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 2ª 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 substâncias 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 Nº 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 Conselho, 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, fluídos, 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 direito 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 2<sup>a</sup> CJF tem entendimento nessa mesma linha, conforme trecho de ementa do Acórdão CJF N° 0297-12/17:

**EMENTA: ICMS. I. 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 2<sup>a</sup> CJF, que assim se manifestou em trecho do Acórdão CJF N° 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 1<sup>a</sup> 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 esfluentes, 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 sulfatação dos catalisadores, conforme se encontra descrito à folha 369 do processo, em trecho abaixo reproduzido.

“catalisador utilizado no processo de sulfatação 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 agua 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>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0011/20-8, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRAS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 36.801,16, acrescido da multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR