

PROCESSO - A. I. Nº 297515.0001/19-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEM S.A.
RECORRIDOS - BRASKEM S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFF nº 0144-01/22-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/08/21023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0257-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA USO E CONSUMO. As razões defensivas elidiram parcialmente a autuação. Excluídos os valores referentes aos produtos considerados insumos no processo produtivo da empresa. Mantida a exigência no tocante os produtos utilizados para tratamento de água de resfriamento, bem como para tratamento de efluentes, além do nitrogênio utilizado em manutenção, haja vista que não podem ser considerados como produtos intermediários, dada a sua aplicação marginal no processo produtivo. Infração 01 parcialmente procedente. Mantida a infração 02, que trata da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, por se tratar das mesmas mercadorias arroladas na infração 01 - exceto os produtos que foram objeto de exclusão e ajustes na infração 01 que não tiveram aquisições interestaduais - como consequência direta e com os mesmos fundamentos aduzidos na infração 01. Não acolhido o pedido de diligência. Recurso de Ofício **PROVIDO PARCIALMENTE**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos pela autuada e pela 1ª JFF, respectivamente em razão do Acórdão Nº 0144-01/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 297515.0001/19-3, lavrado em 19/12/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 11.894.915,72, relativos a duas infrações distintas, todas objeto dos presentes recursos, descritas a seguir.

INFRAÇÃO 01: 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro, fevereiro e março de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.456.005,96, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 02: 06.02.01 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro, fevereiro e março de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 6.438.909,76, acrescido da multa de 60%.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JFF) apreciou a lide no dia 11/08/2022 (fls. 347 a 363) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo a infração 01 atinente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e a infração 02 referente à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

O autuado sustenta, em síntese, que para regular o exercício da atividade de produção dos denominados insumos petroquímicos básicos, adquire diversos produtos, tais como Ácido Sulfúrico, Biocidas, Dispersantes Inorgânicos, Inibidores de Corrosão, Aminas Neutralizantes, Antipolimerizantes, Antioxidantes, Gás Dióxido de Carbono, Materiais de Embalagem, Nitrogênio, entre muitos outros, todos consumidos no processo produtivo desenvolvido em seu estabelecimento, sendo indispensáveis à consecução deste, razão pela qual se apropria dos créditos fiscais correspondentes, tal como autorizado pela legislação em vigor.

De início, vale assinalar que a matéria de que cuida o presente Auto de Infração já foi objeto de diversas autuações, inclusive em Autos de Infração lavrados contra este mesmo Contribuinte, sendo recorrente na jurisprudência deste CONSEF, razão pela qual indefiro o pedido de realização de diligência formulado pelo impugnante. As diligências consideradas necessárias para realização de ajustes no levantamento fiscal foram solicitadas por esta Junta de Julgamento Fiscal.

A propósito das diligências, cumpre observar que, em face à alegação defensiva de que, os produtos objetos da autuação são aplicados pela empresa para controle dos parâmetros de todo o ambiente reacional, tendo inclusive alegado que o seu entendimento encontrava guarida no quanto decidido pelo CONSEF, conforme o Acórdão CJF N°. 0238-11/15, cujo trecho do voto aduzido reproduziu, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência, a fim de que o diligenciador verificasse e analisasse se entre os itens aduzidos pelo impugnante existiam itens que se coadunavam com a alegada decisão, Acórdão CJF N°. 0238-11/15, excluindo, se fosse o caso, os valores referentes a tais itens.

O diligenciador refez os demonstrativos e excluiu os produtos relacionados pelo autuado na sua peça defensiva à fl. 42 dos autos, indicados como utilizados para controle de parâmetros da corrente do processo, contudo consignou o diligenciador o seu inconformismo no tocante à exclusão dos referidos produtos da autuação, manifestando o entendimento de que não participam do processo industrial da empresa.

Ocorre que na referida diligência esta Junta de Julgamento Fiscal não determinou que fossem excluídos os produtos relacionados à fl. 42 indicados pelo impugnante como utilizados para controle de parâmetros da corrente do processo, mas sim solicitou que o diligenciador verificasse e analisasse se entre os itens aduzidos pelo impugnante existiam itens que se coadunavam com a alegada decisão, Acórdão CJF N°. 0238-11/15, excluindo, se fosse o caso, os valores referentes a tais itens.

Entretanto, em face de ter constatado que o voto invocado e reproduzido pelo impugnante na peça impugnatória, na realidade, não fundamentou a decisão do CONSEF, no Acórdão CJF N°. 0238-11/15, conforme alegado pelo impugnante, mas sim se trata de um VOTO DIVERGENTE proferido por um dos ilustres Conselheiros que não concordou com o voto vencedor proferido pelo Conselheiro/Relator, esta Junta de Julgamento Fiscal, converteu novamente o feito em diligência a fim de que o diligenciador adotasse as seguintes providências:

i) no tocante aos INSUMOS UTILIZADOS PARA CONTROLE DE PARÂMETROS DA CORRENTE DO PROCESSO, refizesse o levantamento mantendo os valores originalmente exigidos na autuação atinentes aos produtos que não tem a natureza de insumos utilizados no processo produtivo do autuado, mas sim de materiais de uso ou consumo, em conformidade com a jurisprudência predominante deste CONSEF;

ii) relativamente aos demais itens aduzidos na diligência anteriormente solicitada, que mantivesse o resultado apurado no caso do NITROGÊNIO e a exclusão dos valores objeto da glosa referentes ao GÁS DIÓXIDO DE CARBONO (CO₂) e ÁCIDO SULFÚRICO;

iii) elaborasse novos demonstrativos contendo os ajustes e correções efetuados.

A diligência foi cumprida pelo autuante que esclareceu que o Acórdão CJF N° 0238-11/15 se refere a empresa distinta, pois, apesar de também ser Braskem, se trata de outra unidade industrial existindo similitude na aplicação de produtos, mas os processos industriais são diferentes sendo que a Braskem Unib IE 001.027.389 produz produtos petroquímicos básicos. Esclareceu, ainda, que o produto no referido Acórdão considerado como produto intermediário tem ação ativa no processo industrial, enquanto os produtos relacionados pelo autuado como controle de parâmetros da corrente do processo têm por objeto a proteção dos equipamentos industriais, diferentemente do observado no Acórdão CJF N° 0238-11/15.

Observou o autuante que os produtos DORF - UNICOR J - INIBIDOR CORROSAO, DORF CI 2002 - INIBIDOR CORROSAO, DORF CI 2003 - INIBIDOR DE CORROSAO, EC-3332 - DISPERSANTE, INIBIDOR DE CORROSAO - N 5405, PETROFLO 20Y114 são destinados ao tratamento de água conforme descrito no

Parecer IPT 20.677-301, fl.95 dos autos.

Conforme dito linhas acima, a matéria de que cuida o presente Auto de Infração já foi objeto de diversas autuações, inclusive em Autos de Infração lavrados contra este mesmo Contribuinte, sendo que a jurisprudência predominante no âmbito deste CONSEF atinente ao assunto aponta no sentido de não admissibilidade do crédito fiscal para vários produtos sustentados pelo autuado como geradores de crédito fiscal por se tratar de bens de uso/consumo do estabelecimento, assim como a admissibilidade de crédito fiscal de alguns produtos por se tratar de insumos no processo produtivo do autuado.

Nesse sentido, considero relevante invocar e reproduzir excertos do voto proferido no Acórdão CJF N° 0363-12/19, no intuito de melhor esclarecer o entendimento quanto à matéria e decisão da lide.

No referido Acórdão CJF N° 0363-12/19 foi consignado pelo ilustre Conselheiro nos excertos do voto abaixo selecionados o seguinte:

[...]

O presente Recurso Voluntário julga 2 infrações interdependentes, a primeira, o item 1 do lançamento, é relativa ao uso de crédito fiscal na aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento, que a Recorrente refuta como sendo de produtos intermediários, e o item 4, a correspondente diferença de alíquotas devidas, quando estas mesmas aquisições são provenientes de outras unidades da Federação.

Inicialmente, vejo que sequer há necessidade de se efetuar diligência para verificação in loco, pois há outros processos neste Conselho de Fazenda, que esclareceram quanto à utilização de tais produtos, que são objetos deste lançamento, e já existem exaustivos julgamentos a respeito desta temática. Uma diligência, nada acrescentaria ao que se sabe, além do que o processo contém laudos técnicos que esclarecem a utilização, e não está em discussão a forma da utilização, que é indiscutível, contudo, a questão de direito que envolve a separação entre produtos intermediários e de uso e consumo. Negado o pedido de diligência.

A Recorrente lista os materiais utilizados no seu sistema de água de resfriamento tais como Dispersantes Inorgânicos (Nalco e Trasar), Biodispersante Nalsperse, Sequestrante de Oxigênio, Nalco 73550.11R - Glicosídeo, Nalco 5543, Nitrito de Sódio, Polimeros Dispersante Inorgânico, Biocida Não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), que diz ser integralmente absorvidos pela água em que aplicados, sem os quais as torres de resfriamento perdem a sua função.

Que o resfriamento, todavia, é indispensável ao processo produtivo da Recorrente, já que as correntes intermediárias de processo não podem ser processadas se estiverem em altas temperaturas.

O crédito tributário oriundo da utilização da aquisição de itens utilizados no processo fabril, é o tema mais polêmico do ICMS, já que a linha que separa um produto intermediário de um de uso e consumo, muitas vezes é muito tênue.

Contudo, não resta como solução à lide, a utilização de um critério de essencialidade em toda sua amplitude, pois dessa forma, praticamente tudo é essencial na indústria, pois não se pode discordar, por exemplo, que os EPI – equipamentos de proteção industrial não são essenciais, pois trata-se de itens de importância fundamental para segurança dos operários, sem o qual a empresa sequer pode operar, pois pode ser interditada pelos órgãos fiscalizadores.

Contudo, não é razoável dizer que em sentido estrito, um EPI seja essencial à produção, pois efetivamente o produto pode ser fabricado, mesmo com o operário não usando o equipamento.

Diz a moderna doutrina, e a mais recente jurisprudência dos tribunais, que se há a integração de um produto na fabricação de outro, com a perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de matéria-prima.

Quanto aos produtos intermediários, segundo os critérios adotados pelo Mestre Rubens Gomes de Souza estes são específicos ao produto fabricados e a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado como intermediário e o produto fabricado; logo, se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico. Acresce a isto, segundo a jurisprudência adotada em tribunais superiores, o contato e o consequente desgaste ou consumo desses materiais com o produto fabricado.

Assim, por este entendimento, o óleo lubrificante por exemplo (que no caso desta lide, se insere o ÓLEO SONNEBORN E POLISOBUTILENO), não é específico, posto que usado comumente em muitas máquinas e equipamentos, ou seja, para ser específico, deve ser consumido no processo de fabricação, mas este consumo não deve ser semelhante àquele que ocorre comumente em qualquer processo de industrialização.

Evidentemente, embora tais produtos sejam importantes para otimização e facilitação da produção, não há característica de essencialidade, em sentido estrito, como diz o Mestre Rubens de Sousa. Nem tampouco há contato direto com o produto fabricado, pois atuam dentro das máquinas dos processos fabris.

Assim, o mesmo se aplica aos produtos utilizados no tratamento de água, já que não atende ao critério de

essencialidade (sentido estrito), tampouco o atende o critério da especificidade, vez que os produtos como hipoclorito de sódio, são indicados em quaisquer manuais de sistemas de tratamento e saneamento de água, e não apenas em água de resfriamento.

Se esta água fosse vendida e tributada na saída, estaria sim, com direito ao crédito, em respeito ao princípio da não cumulatividade, mas não é o caso da lide.

Os produtos utilizados no tratamento da água, como Dispersantes Inorgânicos (Nalco e Trasar), Biodispersante Nalsperse, Sequestrante de Oxigênio, Nalco 73550.11R - Glicosídeo, Nalco 5543, Nitrito de Sódio, Polímeros Dispersante Inorgânico, Biocida Não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), sequer entram em contato com a mercadoria produzida pelo estabelecimento. Este sim, um critério elementar do produto intermediário.

Atuam marginalmente à produção, inclusive protegendo os ativos de corrosão, e embora não se retire a importância do ponto de vista fabril, está longe de se caracterizar como produto intermediário, por faltarem diretamente uma condição de dependência entre estes e o produto fabricado.

O mesmo se constata com o acetileno, que atua no controle de qualidade dos produtos fabricados, são importantes evidentemente, mas não interagem diretamente com o material produzido e não podem ser configurados como produtos intermediários.

No caso do TAMBOR e demais itens utilizados nos tratamentos de efluentes, como ácido clorídrico, está longe de se classificar como “intermediários” pois estamos a tratar inclusive de uma etapa pós fabricação, em atendimento à legislação ambiental.

Contudo, o simples fato da empresa ser obrigada a tratar dos efluentes não interferem no conceito, para fins de ICMS, pois os produtos utilizados para tal fim, fogem completamente até mesmo ao conceito semântico, já que nada pode ser “intermediário” para fabricar algo que já está “fabricado”. Já o NITROGÊNIO, embora reconheça que há divergências do percentual aceito em outros processos, é fato que o autuante tem razão quando diz que no caso desta lide, nesta inscrição estadual, neste exercício de 2016, há declaração explícita, do percentual de 35 % da utilização em purgas (serviços de manutenção), conforme se observa à fl. 16, em documento assinada pela procuradora do contribuinte Camila Barreto Laborda Fernandes.

As razões de defesa não provaram que os itens utilizados para tratamento de água de resfriamento, e também para tratamento de efluentes, além do nitrogênio utilizado em manutenção, possam ser considerados como materiais de uso e consumo, dada a sua aplicação marginal do processo produtivo. Mantida as infrações decorrentes de crédito indevido e a respectiva diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais desses mesmos materiais utilizados para consumo do estabelecimento industrial.

Face ao exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantenho a decisão recorrida. [...]”

Conforme se verifica da leitura dos excertos do voto proferido no Acórdão acima referido, os produtos que o autuado sustenta se tratar de insumos utilizados no seu processo produtivo, tais como Biocidas, Dispersantes Inorgânicos, Inibidores de Corrosão, Aminas Neutralizantes, Antipolimerizantes, Antioxidantes, na realidade, são materiais de uso e consumo do estabelecimento, portanto, sendo vedado o creditamento que efetivou.

Os referidos produtos não têm qualquer contato com o processo produtivo da empresa, haja vista que são aplicados na água utilizada nas torres de refrigeração e geração de vapor, com a finalidade, de proteger os equipamentos da corrosão causada pelos microorganismos presentes.

Assim sendo, não integram o processo, nem são consumidos diretamente pelo contato, haja vista que a sua função é elevar a vida útil dos equipamentos utilizados.

Certamente que não sendo possível falar-se em emprego no processo de industrialização, consoante estabelece o art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS-BA/12, Decreto n. 13.780/12, tais itens devem ser classificados como de uso/consumo, não admitindo o direito ao crédito fiscal.

O impugnante alega que além de utilizar o vapor no seu processo produtivo também vende referido produto, sendo, desse modo, admissível o crédito fiscal quanto aos produtos utilizados no tratamento de vapor comercializado. Por certo que neste caso há admissibilidade do crédito fiscal, contudo não dos produtos que não participam diretamente do processo produtivo do vapor, mas daqueles produtos que participam diretamente como, por exemplo, o gás aduzido no Parecer da DITRI trazido pelo próprio impugnante, cabendo a empresa apresentar a proporção do vapor que foi vendido em relação ao vapor produzido, para fins de creditamento.

Quanto ao NITROGÊNIO, inclusive o NITROGÊNIO LÍQUIDO, cabível a glosa do crédito fiscal exclusivamente no tocante ao NITROGÊNIO que é utilizado em purgas e limpeza de vasos e tubos e nas análises em laboratório, conforme descrição do Parecer Técnico do IPT anexado pelo impugnante. Na diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, realizada por um dos autuantes, foram feitos os ajustes para glosa do crédito fiscal dessa forma.

No que concerne aos produtos GÁS DIÓXIDO DE CARBONO (CO₂) E ÁCIDO SULFÚRICO, esta Junta de

Julgamento Fiscal considerou que pela participação dos referidos produtos no processo produtivo da empresa, descabe a glosa do crédito fiscal, tendo sido excluídos os valores respectivos da autuação, conforme diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal.

No que tange ao Material de Embalagem para Resíduos, efetivamente, assiste razão aos autuantes, haja vista que não se trata de operações de saídas (vendas) tributadas que permitiriam o creditamento realizado pelo autuado, mas sim de embalagens de resíduos cujas saídas não são tributadas, portanto, sendo correta a glosa do crédito fiscal conforme a autuação.

Assim sendo, a infração 01 é parcialmente subsistente no valor de ICMS devido de R\$ 3.847.587,79, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante no cumprimento da diligência, conforme abaixo:

Mês	ANO 2015	ANO 2016	ANO 2017	ANO 2018	ANO 2019
Janeiro	74.395,81	27.504,07	55.454,16	68.853,63	96.743,97
Fevereiro	46.939,00	52.842,44	31.279,55	104.504,59	71.146,45
Março	80.503,14	106.772,21	124.608,77	137.470,19	135.837,88
Abril	69.337,31	59.326,77	21.987,33	157.967,93	0,00
Mai	29.415,05	29.077,72	49.433,88	84.657,08	0,00
Junho	89.301,43	33.244,99	124.937,96	60.269,64	0,00
Julho	66.544,74	37.578,32	65.762,80	148.228,67	0,00
Agosto	51.736,89	63.283,50	92.848,30	101.666,70	0,00
Setembro	34.560,00	33.431,97	42.136,32	192.292,20	0,00
Outubro	34.622,04	38.381,80	69.705,25	78.570,63	0,00
Novembro	58.494,79	53.008,25	68.511,48	168.216,87	0,00
Dezembro	74.241,19	94.412,88	80.899,59	74.639,66	0,00
Total	710.091,39	628.864,92	827.565,39	1.377.337,79	303.728,30
Total da Infração					3.847.587,79

No tocante à infração 02, que trata da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, por se tratar das mesmas mercadorias arroladas na infração 01 - exceto os produtos que foram objeto de exclusão e ajustes na infração 01 que não tiveram aquisições interestaduais - como consequência direta e com os mesmos fundamentos aduzidos na infração 01, é procedente.

Diante do exposto, a infração 01 é parcialmente procedente no valor R\$ 3.847.587,79 e a infração 02 procedente no valor originalmente apontado no Auto de Infração, passando o valor total do ICMS devido para R\$ 10.286.497,54, conforme os novos demonstrativos elaborados pelo autuante "Demonstrativos AI 297515000193 Diligência 1ª JFF 032022", constante do CD acostado à fl. 313 dos autos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração."

A 1ª JFF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 374 a 401, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Explica que, no que tange aos Itens 01 e 02 do Auto de Infração em voga, na impugnação apresentada, combateu ambos simultaneamente, tendo em vista a íntima relação estabelecida entre eles, defendendo, inicialmente, o direito ao crédito fiscal relativo aos materiais supostamente adquiridos para seu uso e consumo, direito este que, uma vez reconhecido, implica no imediato afastamento da exigência do diferencial de alíquotas correspondente. A despeito da solidez dos seus argumentos, relata que a Junta de Julgamento Fiscal, confirmando o quanto alegado pelo Sr. Auditor Fiscal autuante, manteve parcialmente intacto o lançamento fiscal, sob o fundamento de que tais produtos - com exceção do **Ácido Sulfúrico, do Gás Dióxido de Carbono e de 98% do total do Nitrogênio** adquiridos pelo estabelecimento - não se enquadram no conceito de insumos ou de produtos intermediários. Pontua, entretanto, que, da análise do arcabouço legislativo sobre a matéria, em cotejo com as informações constantes do robusto Parecer Técnico lavrado pelo IPT sobre a função exercida sobre cada um dos produtos no processo produtivo, oportunamente colacionado aos autos, todas as mercadorias alvo de glosa são, de fato, consumidas na atividade fabril desempenhada pela Recorrente, desenvolvendo papéis essenciais à industrialização dos produtos finais, como passará mais uma vez a evidenciar.

Argumenta que, consoante o disposto no art. 155, § 2º da CF/88, restou outorgado aos contribuintes

o direito de compensarem o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria com o montante cobrado nas etapas anteriores. Na esteira do que estabeleceu a Constituição Federal, a Lei Complementar nº 87/1996 regulamentou o princípio constitucional da não cumulatividade, tendo autorizado o creditamento do imposto anteriormente cobrado nas operações de que tenha resultado entrada, real ou simbólica, de mercadoria, desde que não seja utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento, consoante estipulam seus artigos 20 e 21, pressuposto fielmente reproduzido pelo art. 30 da Lei Estadual nº 7.014/1996. Por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS, instituído pelo Decreto nº 6.284/97, já garantia o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de matéria-prima e de produtos intermediários, conforme se pode inferir dos artigos 93 e 97, cujos textos transcreve para, a seguir, concluir que, da análise dos dispositivos citados, constata-se que a condição para que o contribuinte pudesse, sob a égide do referido Decreto, utilizar-se do crédito fiscal relativo às mercadorias adquiridas consistia: *“(i) na vinculação destas à atividade industrial e (ii) que fossem consumidas no processo fabril, ou (iii) que integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua fabricação”*.

Ensina que, seguindo esta mesma trilha, o RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 autorizou, em seu art. 309, o creditamento fiscal, sempre que as mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e materiais de embalagem adquiridas pelo contribuinte sejam empregados em processo de industrialização, e desde que não sejam utilizados em fins alheios às atividades do estabelecimento; ratificando exatamente o que já dispunham a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96.

Diante das prescrições legais e regulamentares acima transcritas, conclui que a legislação claramente delimita quais os pressupostos para a utilização de crédito do ICMS decorrente da aquisição de insumos. Destrinchando tais dispositivos, infere que a definição geral de insumo (do qual produto intermediário é espécie), erigida pela legislação, é a de mercadoria que, não sendo alheia à atividade do estabelecimento, é adquirida para emprego no processo de industrialização e é nele consumida. Ressalta que a legislação de regência do ICMS não exige, para que a aquisição de determinada mercadoria confira direito a crédito, que seja esta necessariamente integrada ao produto final, sendo a ele fisicamente agregada, bastando que os produtos sejam consumidos no curso do processo produtivo, de modo que suas qualidades sejam nele gastas, de tal forma que o que dele sobrou não terá mais nenhuma função, será mero refugo ou resíduo; e mais, o seu potencial gasto foi agregado ao valor do produto produzido, já que a ele é indispensável. Neste sentido, transcreve o teor do voto do ex-Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo sobre o tema, exarado no Acórdão nº 0238-11/15, em apoio aos seus argumentos, para concluir que a definição geral de insumo (do qual produto intermediário é espécie), erigida pela legislação, é a de mercadoria que, não sendo alheia à atividade do estabelecimento, é adquirida para emprego no processo de industrialização e é nele consumida. Transcreve, ainda, julgados do STJ e do Tribunal de Justiça da Bahia.

Ademais, informa que foi tomando por base o raciocínio empreendido pelo STJ acima transcrito, que o d. Juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador proferiu sentença (doc. 02) para anular o débito oriundo das infrações 01 e 03 do Auto de Infração nº 297515.3001/16-0, também lavrado contra o mesmo estabelecimento autuado (CNPJ nº 42.150.391/0001-70), pelo mesmo preposto fiscal e em relação a créditos de ICMS apurados pela Recorrente sobre a aquisição dos mesmos produtos aqui em discussão, tais como Ácido Sulfúrico, Biocidas, Dispersantes Inorgânicos, Inibidores de Corrosão, Aminas Neutralizantes, Antipolimerizantes, Antioxidantes, Nitrogênio, dentre outros. Ressalta, inclusive, que no processo judicial citado, foi determinada a realização de perícia técnica, em face da qual o expert expediu laudo pericial no bojo do qual concluiu que os produtos autuados são produtos consumidos/usados durante o processo produtivo para produção do produto final. Os produtos não se integram fisicamente ao produto final, mas são produtos indispensáveis para garantir a especificação do produto, e uma boa operacionalidade dos equipamentos minimizando a necessidade de manutenção, aumentando a

vida útil, e proporcionando um melhor desempenho do processo produtivo. Concluiu, ainda, que o Nitrogênio é de fundamental importância para que seja mantida uma atmosfera apropriada para o processo (inerte). Garantindo assim as especificações técnicas e qualidade do produto, e também reduzindo o risco de incêndios e explosões. Informa, ainda, que o Estado da Bahia interpôs apelação, da decisão transcrita, e o TJ/BA manteve a decisão *a quo*.

Assim, entende ter ficado claro que a mansa jurisprudência corrobora o quanto defende a Recorrente, ou seja, para que seja lícito o direito à apropriação de créditos fiscais, devem ser conjugados, minimamente, dois requisitos, quais sejam: a utilização das mercadorias adquiridas em processos de industrialização, mediante seu consumo, e a sua vinculação às atividades fabris de cada estabelecimento.

Nesta senda, considerando que o posicionamento adotado pela fiscalização, corroborado pelo órgão julgador de primeira instância, não é apto a sustentar as glosas objeto das infrações em destaque, a Recorrente passa a reiterar os argumentos defensivos outrora aduzidos; comprovando, de forma inequívoca e definitiva, o direito que lhe assiste, conforme segue.

Quanto aos ***insumos utilizados no tratamento de água e na geração de vapor (sistemas de transferência de energia)***, explica que, conforme se extrai em diversas passagens do Parecer Técnico lavrado pelo IPT, o processo produtivo de uma planta petroquímica envolve sucessivas trocas de energia térmica, ora com fornecimento, ora através de retiradas de energia das correntes de processo a fim de se estabelecer o nível energético necessário à fabricação dos produtos dentro das especificações desejadas. Transcreve trecho do parecer citado, abaixo reproduzido.

“3.3.9 Controle da Qualidade dos Fluidos de transferência de energia

Na maioria dos processos fabris, para que a obtenção do produto final se concretize, se faz necessário o controle da temperatura através da transferência ou remoção de energia das correntes envolvidas na produção, para que se garanta a especificação do produto final. Caso não se atinja um estado energético em nível adequado, a reação não ocorre ou ocorre de maneira lenta, inviabilizando a produção e/ou obtenção dos produtos desejados, impactando de forma intensa na seletividade do processo. Este efeito pode demandar operações unitárias adicionais para remoção destes produtos indesejados, inviabilizando e ou impossibilitando inclusive, a realização de diversas etapas sem este quesito. Portanto, é o estado energético apropriado o responsável pela transformação química ou física pretendida, incumbindo-se ainda pela seletividade reacional, ao conduzir a reação para o produto desejado, com o maior nível de produção deste.

Em geral, o fluido empregado para transferência de energia é a água, que pode se apresentar no estado líquido, denominada água de resfriamento, promovendo o resfriamento de fluidos nas etapas dos processos ou no estado gasoso, denominado de vapor, promovendo o aumento do estado de energia de sistemas nas etapas dos processos.

Embora a água seja um produto bastante empregado para estas finalidades, a água de resfriamento ou vapor são fluidos que possuem um grande número de contaminantes, podendo ocasionar sérios problemas de corrosão, incrustações e desenvolvimento de microorganismos, se na mesma não forem adicionados produtos químicos específicos para controle da qualidade destes. (fl. 85).”

Ensina que a fabricação de produtos petroquímicos de primeira geração depende da ocorrência de reações físico-químicas para as quais se afigura imprescindível um estado energético apropriado, o que só pode ser garantido pelos sistemas de troca de calor (vapor) e resfriamento.

Alega que alguns dos insumos glosados pela fiscalização foram utilizados pela Recorrente no Sistema de Água de Resfriamento, que tem a função de resfriar correntes intermediárias de processo, de forma a deixá-las em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O processo consiste, pois, na transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) através de ação exercida em equipamentos denominados trocadores de calor. Assim, a água de resfriamento, em breve resumo, atua para controlar a temperatura do processo produtivo da Recorrente. Se, por um lado, a temperatura deve ser elevada, mediante o uso de Vapor, para que ocorra o processo de fabricação do produto final (fornecendo energia ao sistema), a temperatura deve também ser diminuída (retirando energia do sistema), para que se estabeleça em patamar específico necessário para fabricação do produto, nas especificidades desejadas.

Nesse sentido, transcreve, mais uma vez, trecho do Parecer Técnico do IPT, conforme abaixo.

“3.2.10.8 Sistema de coleta dos condensados e geração de vapor

Os condensados de vapor de média pressão provenientes do vapor de 42 kg/cm² e 15 kg/cm², são coletados em um sistema de tubulações e vasos das respectivas unidades. Em cada vaso ocorre o “flash” produzindo vapor de baixa pressão pelo topo e o condensado é combinado e encaminhado para o desaerador. Uma pequena parte do condensado é resfriada contra água de resfriamento e consumida nas unidades de aromáticos. (fls. 30/31).

3.2.11 Unidades de hidrodessulfurização de gasolina de pirólise

O efluente do ejetor se junta ao efluente do ejetor da deoctanizadora, sendo parcialmente condensados através da troca de calor com água de resfriamento, e coletados no vaso separador de condensado. Neste vaso os hidrocarbonetos são separados por decantação simples e retornam para o vaso de refluxo da separadora de pesados onde a água é drenada, para o sistema de drenagem e os leves (nitrogênio ou ar) são descarregados na atmosfera. (fl. 35).

Tanto a corrente de quench, quanto a de reciclo, são resfriadas em trocadores de calor. A fase vapor contendo hidrogênio, metano e hidrocarbonetos mais leves, é resfriada e parcialmente condensada. Em seguida a mistura é expandida no 2º vaso de “flash”. A fase líquida é bombeada juntando-se com parte da corrente líquida do vaso de “flash” que é a carga total para o 2º reator. A fase vapor, rica em hidrogênio, segue para o vaso de sucção do compressor de reciclo. (fl. 36).

3.2.12 Unidades de extração de butadieno 1,3

A coluna opera com uma pressão de 3,9 kg/cm² no topo e 5,5 kg/cm² no fundo. A temperatura de topo nessas condições apresenta-se em torno de 42°C. Se a temperatura da água de resfriamento para o condensador é reduzida, a pressão de operação da coluna pode ser diminuída para valores ligeiramente inferiores aos citados sem prejuízos à separação. De acordo com as variações na composição da carga, as vazões de solvente e refluxo são convenientemente ajustadas para controlar a perda de butadieno no refinado e a composição do produto de fundo. (fl. 40).

3.2.16.4.2 Hidrogenação do acetileno

A corrente de topo da deetanizadora é primeiramente pré-aquecida por troca de calor com o efluente da hidrogenação, recebendo em seguida injeção do hidrogênio puro da PSA e de uma pequena parcela de hidrogênio contendo o CO necessário ao controle da seletividade do catalisador. O fluxo é então aquecido com vapor d'água de baixa pressão, onde se ajusta a temperatura de entrada especificada para o 1º leito (28 a 35 °C no início e 40 a 75 °C no fim de campanha). Efluente é resfriado com água para atingir a temperatura de entrada do 2º leito, recebendo então uma injeção complementar de hidrogênio puro necessário ao restante da reação. O efluente final é primeiramente resfriado com água antes de ser enviado para o permutador carga x efluente prosseguindo para o sistema de condensação de topo da desetanizadora. (fl. 58).”

Prossegue, explicando que a água utilizada no sistema de troca de energia térmica é a água clarificada e a sua aplicação revela-se essencial, posto que a água que resfria as correntes do processo produtivo torna-se aquecida, podendo alcançar altas temperaturas. Nessa condição, os sais presentes na água comum tornar-se-iam insolúveis, depositando-se nas paredes dos tubos dos trocadores de calor. Estes depósitos, com o tempo, provocariam a corrosão do metal dos tubos, podendo ocasionar o vazamento da água de resfriamento para a corrente de processo, contaminando-a e comprometendo todo o processo de produção, podendo levar à parada da planta. Além disso, como essa água circula em todo o processo, percorrendo dezenas de trocadores de calor, os micro-organismos presentes na mesma se multiplicam, vindo a obstruir os trocadores, reduzindo a eficiência de troca de calor, comprometendo todo o processo produtivo e podendo provocar a parada da planta.

Para evitar todo esse processo de corrosão e obstrução, informa que devem ser adicionados, à água de resfriamento, produtos específicos para inibir a corrosão, para evitar a proliferação de micro-organismos, evitar a incrustação de sais e controlar ph. Para tanto, informa que utiliza, dentre outros insumos, **Dispersantes Inorgânicos (Nalco, Trasar e Drewsperse), Biodispersante Nalsperse e Performax, Sequestrante de Oxigênio, Biocida Não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco, Trasar, Dorf, Biosperse, Drewgard, Millsperse e Envioplus), Hipoclorito de Sódio, Ácido Sulfúrico, Aminas Neutralizantes, Antiespumantes, Petroflo, Philmplus, Hipoclorito de Sódio e Hipoclorito de Cálcio**, dentre muitos outros, integralmente absorvidos pela água em que aplicados, sem os quais as torres de resfriamento perdem a sua função, ressaltando que o

resfriamento, todavia, é indispensável ao seu processo produtivo, já que as correntes intermediárias de processo não podem ser processadas se estiverem em altas temperaturas.

Explica, ainda, que, em contrapartida, utiliza também diversos outros insumos, tais como *Amina Neutralizante (Nalco Ultam 120)*, *Dispersante Inorgânicos (Nalco 47030.04, 47505.04, Bt-2601.61 e Bt-3801)*, *Inibidores de Corrosão (Nalco 22130.61, Bt- 4000, Bt-2600.61 e Bt-4000.61)*, *Sequestrante de Oxigênio (NALCO ELIMIN-OX 1024KG)*, todos aplicados no processo de geração de Vapor e nele integrados com o objetivo de controle e inibição de corrosão química, de contaminação, de proliferação de microrganismos e de outras reações nocivas ao processo fabril desenvolvido pela ora Autuada (vide o quanto descrito no Parecer do IPT acerca do Sistema de Geração de Vapor de Super Alta Pressão (fls. 31/32) e da Unidade Termelétrica (fls. 70/71)).

Registra que o Vapor, por sua vez, é aplicado como força motriz (fornecendo energia ao sistema) para acionamento das turbinas e compressores da planta fabril (e que, por tal razão, é repetidamente reconhecido por este E. Conselho como insumo do processo produtivo da Autuada), conforme se infere do Parecer Técnico do IPT, cujo trecho reproduz, conforma abaixo.

“3.2.21 Unidade termelétrica - Vapor

O sistema de vapor é composto de quatro níveis de pressão: V120 (120 kgf/cm² a 538 oC), V42 (42 kgf/cm² a 385 oC), V15 (15 kgf/cm² a 280 oC) e V3.5 (3,5 kgf/cm² a 190 oC).

O vapor V120 é produzido em cinco caldeiras a óleo/gás combustível e em uma caldeira de recuperação (GV-H) acoplada a uma turbina a gás (TG-F). Este vapor alimenta os turbogeradores de contrapressão com extração de vapor V42 e exaustão de vapor V15.

O V120 também é utilizado no acionamento de equipamentos rotativos da Central de Matérias Primas da (CEMAP), tipo compressores de processo, e o V42 e V15 servem tanto para uso interno da BRASKEM, como para o suprimento de vapor para as demais empresas do Pólo Petroquímico de Camaçari.

O vapor V3.5 é recebido da CEMAP ou gerado internamente na UTE, através de duas válvulas de controle redutoras de pressão.

A pressão do vapor V120 é mantida por cinco caldeiras, sendo que três delas operam pela queima de óleo e duas podem operar tanto com a queima de óleo quanto de gás e a pressão de V42 e V15 é controlada por quatro turbogeradores de contrapressão. Na perda do controle da pressão nos níveis V42 e V15, via turbogeradores, válvulas de controle redutoras de pressão abrem automaticamente do nível mais alto para o mais baixo, mantendo a pressão do sistema de vapor, atuando como “by-pass” dos turbogeradores.”

Frisa que o vapor atua, em tais circunstâncias, como energia propulsora, agindo de forma análoga à energia elétrica empregada no processo produtivo, a qual tem seus créditos inequivocamente admitidos por esse Conselho, ressaltando, pela sua importância, que tal matéria já foi objeto de deliberações por parte deste E. Conselho, nos autos dos PAF's nºs 269139.0001/09-3 e 271330.0008/12-8, lavrados contra o mesmo estabelecimento ora autuado e nos quais a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através dos Acórdãos CJF nºs 0338-11/17 e 0046-11/18, respectivamente, entendeu por bem reconhecer o direito ao crédito sobre as aquisições dos produtos utilizados na produção de Vapor consumido pela Recorrente no seu processo produtivo.

Informa que este entendimento, inclusive, vem sendo repetidamente externado pelo CONSEF, como se verifica, por exemplo, do excerto do Acórdão CJF nº 0164-11/19 (que transcreve), publicado em 20/08/2019, também proferido em processo que envolvia indústria do ramo petroquímico:

No que se refere, especificamente, aos insumos utilizados para geração de Vapor, destaca que a própria SEFAZ/BA, através do departamento de Administração Tributária – Diretoria de Tributação (DITRI) – Gerência de Consulta e Orientação Tributária, concluiu, por meio do preciso Parecer nº 7072/2015, que *“tratando-se de gás natural adquirido pela Consulente para utilização como combustível na caldeira empregada para geração de vapor e calor, indispensáveis para realização do seu processo produtivo, o mesmo se caracterizará como insumo do processo produtivo, posto que estará diretamente vinculado à industrialização efetuada no estabelecimento. Dessa forma, irá gerar direito ao crédito (...)”*.

Argumenta, por fim, que não se pode perder de vista que o Vapor, além de ser utilizado diretamente no processo fabril de produtos petroquímicos de primeira geração, conforme visto acima, é também objeto de operações de venda (conforme notas fiscais anexadas - doc. 04 da Impugnação) – cerca de 7,8% do total produzido - como produto final, para diversos clientes da Recorrente, motivo pelo qual é ainda mais evidente o direito ao crédito fiscal decorrente das aquisições dos insumos utilizados em sua produção.

Quanto aos *insumos utilizados para controle de parâmetros da corrente de processo*, informa que alguns dos produtos objeto da vergastada autuação fiscal são aplicados para controle dos parâmetros de todo o ambiente reacional, tais como *Alcalinizantes (DORF DA 2609B), Aminas Neutralizantes (Petroflo 21Y3502, Petroflo 21Y3503, EC-1405A, BD-05103.31 e BD-05103.61), Agentes Passivantes (Petroflo 24Y17, Butaclean 4603 e 4607), Inibidores de Corrosão (Petroflo WS55, PETROFLO 21Y3604, DORF - UNICOR J, DORF CI 2002, DORF CI 2003, DORF DA 2219B, DORF DA 2706B, DORF DA 2707B, N 5405), Agentes Neutralizantes (EC1405A.61, Petroflo 21Y3509), Dispersantes (EC-3332), Petroflo 20Y114, Inibidores de Polimerização (Petroflo 20Y3453), Petroflo 20Y3459, Inibidores Fílmicos (Petroflo 21Y3603), Petroflo 21Y48, Philmplus 5065B, Tratamento Vapor Steamate NA1326 1100KG e KLEEN AC9502 - Neutralizador PH.*

Argumenta que tais produtos são diretamente aplicados na corrente de processo para controle dos parâmetros necessários ao ambiente reacional para fabricação dos produtos dentro das especificações desejadas. Assim, agem na limpeza química do processo, no controle do pH e do nível de acidez, na extração de gases tóxicos, além de impedirem a corrosão química, o depósito de resíduos, a contaminação, a proliferação de microrganismos e de outras reações extremamente nocivas ao processo fabril desenvolvido pela Recorrente. Trata-se, pois, de produtos utilizados na própria corrente de produção, em contato DIRETO com o produto em elaboração e sem os quais não haveria como a Autuada produzir suas mercadorias nas especificações e padrões técnicos desejados, sob pena de ter produtos finais imprestáveis e desqualificados, sem a devida certificação. Logo, tais insumos não possuem por objeto apenas proteger os equipamentos da corrosão, como equivocadamente aduziu a 1ª JJF, mas sim a garantia da consecução do processo fabril dentro dos parâmetros necessários para que os produtos finais fabricados apresentem as especificações desejadas.

Transcreve trecho do Parecer Técnico do IPT, acerca da funcionalidade do Alcalinizante DORF DA 2609B (fl. 26), conforme abaixo.

“Entre a descarga do 3º estágio e a sucção do 4º estágio, o gás de carga é tratado para a remoção dos gases ácidos (a exemplo do enxofre) por reação com o hidróxido de sódio (DA 2609 - ALCALINIZANTE) em solução, sem a qual restaria contaminado o produto final. Após este processo, o gás de carga segue para a próxima etapa do processo produtivo. O hidróxido de sódio (DA 2609 - ALCALINIZANTE) empregado neste sistema, por completa reação com os ácidos (é totalmente convertido em sais e água), deve ser continuamente reposto e os produtos resultantes da reação são enviados para tratamentos específicos.”

Alega que não se trata, logicamente, de utilização para proteção de equipamento industrial, mas sim de item diretamente aplicado na corrente de produção e cuja reação é essencial para evitar a contaminação do produto final. O mesmo se observa em relação ao **PETROFLO 20Y114, ao DORF CI 2002 - INIBIDOR CORROSÃO, ao DORF - UNICOR J, ao PETROFLOW 24Y17**, bem como a todos os outros insumos elencados, pela Recorrente, linhas acima, conforme se observa de diversas passagens do Parecer Técnico do IPT, a seguir transcritas:

“PETROFLO 20Y114, 20Y3 E 20Y3414: São produtos antioxidantes usados nas Unidades de Gasolina de Pirólise (A300 e A2300), para controle de formação de gomas no tanque de carga, e nas áreas de produção de Butadieno (A350/2350) e Isopreno (A5200) e na passivação de trocadores de calor, para sequestrar oxigênio.

Os vapores de topo da coluna, após receberem uma injeção de produto anticorrosivo (DORF CI 2002 - INIBIDOR CORROSÃO), são parcialmente condensados e coletados no vaso de refluxo. A fase líquida é toda bombeada como refluxo para o prato nº 1 estabilizadora. A fase vapor se junta aos gases de purga do topo do vaso de “flash”. O uso de produto anticorrosivo (DORF CI 2002 - INIBIDOR CORROSÃO) no topo tem ação reflexa sobre a corrente de produção, evitando que sobre esta ajam depósitos e microorganismos que causam a corrosão do condensador e, conseqüentemente, a contaminação do produto em fabricação, com a perda das

especificações técnicas da corrente em produção.

DORF - UNICOR J: Material à base de hidrocarbonetos aromáticos e ácidos insaturados que é dosado na Nafta recebida como matéria prima da UNIB, com a finalidade de inibir corrosão.

PETROFLOW 24Y17: É um produto antioxidante usado no processo produtivo nas áreas de produção de butadieno (A-350/2350) e isopreno (A-5200) e também em passivação de trocadores de calor, para sequestrar oxigênio."

Argumenta que a simples leitura do Parecer Técnico anexado aos autos já é suficiente para atestar a funcionalidade dos produtos acima mencionados dentro do processo produtivo da Autuada, caindo por terra o argumento expendido pela JJF de que referidos produtos *não têm qualquer contato com o processo produtivo da empresa (...) não integram o processo, nem são consumidos pelo contato*. Pelo contrário, os produtos acima descritos, cujos créditos foram glosados pelos prepostos fiscais autuantes, têm, cada qual, função bastante específica no processo industrial da Recorrente, de modo que a falta de qualquer um deles certamente inviabilizaria a produção ou, no mínimo, geraria um produto completamente imprestável ao fim a que se destina.

Frisa que o entendimento aqui defendido encontra guarida no quanto decidido por este E. Conselho, no já citado Acórdão CJF nº 0238-11/15, cujo trecho transcreve.

Assim, conclui ser evidente que os propalados produtos se configuram em insumos, cujas aquisições são passíveis de gerar o creditamento do ICMS; não se justificando, portanto, o estorno de crédito efetuado pela autuação fiscal.

Quanto ao nitrogênio, relata que a Fiscalização, contrariando o entendimento já consolidado pela Secretaria da Fazenda e, em especial, por este Egrégio Conselho de Fazenda, entendeu por glosar a totalidade do crédito fiscal decorrente das aquisições de Nitrogênio Líquido e 2% (dois por cento) do crédito relativo às aquisições de Nitrogênio Gasoso efetuadas pela Recorrente entre 2015 e 2019, partindo da desacertada premissa de que este produto consiste em material destinado ao uso e consumo do estabelecimento da Autuada, cujas aquisições não ensejariam direito ao crédito do imposto. Alega, entretanto, que, no bojo da Impugnação outrora apresentada, a ora Recorrente logrou demonstrar que não pode subsistir o entendimento dos prepostos fiscais, visto que os procedimentos por ela adotados, relativamente às aquisições em comento, guardaram estreita pertinência com o quanto disposto na legislação de regência da matéria. Isto porque, ao contrário do quanto aduzido pela fiscalização, o referido produto é integralmente utilizado em seu processo produtivo, sendo as funções por este exercidas indispensáveis ao regular funcionamento de sua unidade fabril.

Além do mais, afirma que causou também estranheza o procedimento fiscal autuante de glosar todo o crédito apropriado pela Autuada em decorrência das aquisições de Nitrogênio Líquido (fornecido por carretas), enquanto, por outro lado, apenas glosou a parcela de 2% do Nitrogênio Gasoso (fornecido por tubovia) adquirido pela Autuada, ressaltando que não há qualquer diferença de aplicação, no processo produtivo, do Nitrogênio nas formas líquida e gasosa.

Relata que, diante dos sólidos argumentos então expendidos, a d. 2ª JJF decidiu prover parcialmente a peça defensiva apresentada, para admitir o direito ao crédito no percentual de 98% do Nitrogênio Líquido adquirido pela Recorrente, mantendo, por outro lado, a glosa relativa à parcela de 2% do nitrogênio (líquido e gasoso), utilizado na planta fabril, destinada a expurgar o hidrogênio, o oxigênio e outros gases dos sistemas e equipamentos da planta industrial, em operações de parada para manutenção e antes do retorno à operação, evitando a criação de uma atmosfera explosiva, nociva ao processo fabril. Argumenta, todavia, que, em que pese ter acertadamente acatado o creditamento em relação à parcela do Nitrogênio utilizado pela Recorrente, é certo que, em relação ao remanescente (2% do total utilizado), a conclusão alcançada pela JJF não merece prosperar.

Argumenta que utiliza a fração de 2% do total do Nitrogênio adquirido com o fim específico de promover a limpeza química do processo, extraindo os resíduos de gases presentes nos equipamentos e máquinas que compõem o seu parque fabril, propiciando, desta forma, uma

atmosfera adequada para a realização das operações de manutenção. É dizer: “com a “limpeza” do processo, cria-se uma atmosfera adequada/propícia para a consecução do processo produtivo. Isto porque, conforme acima demonstrado, o nitrogênio “blinda” as paredes das máquinas e equipamentos do processo produtivo, evitando a contaminação deste por contato com a água e/ou com o ar, ou outros produtos como o etileno, altamente reativo, inflamável e explosivo”.

Ressalta que a limpeza realizada, pela Recorrente, a partir do uso do Nitrogênio se afigura essencial ao desenvolvimento da sua atividade industrial, pois, sem a execução desta, todo o processo produtivo da Recorrente restaria inviabilizado, já que os resíduos existentes em seu maquinário não apenas os comprometeriam como também contaminariam os produtos em fabricação, interferindo nas suas especificações técnicas e na sua qualidade, frisando que o d. Juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador proferiu sentença (doc. 02) – confirmada por instância superior - para anular o débito oriundo das infrações 01 e 03 do Auto de Infração nº 297515.3001/16-0, também lavrado contra o mesmo estabelecimento autuado (CNPJ nº 42.150.391/0001-70), pelo mesmo preposto fiscal e em relação a créditos de ICMS apurados pela Autuada sobre a aquisição dos mesmos produtos aqui em discussão, inclusive o Nitrogênio destinado à purga de sistemas. Naquele processo judicial, informa que foi determinada a realização de perícia técnica, em face da qual o expert expediu laudo pericial no bojo do qual concluiu que “os produtos autuados são produtos consumidos/usados durante o processo produtivo para produção do produto final. Os produtos não se integram fisicamente ao produto final, mas são produtos indispensáveis para garantir a especificação do produto, e uma boa operacionalidade dos equipamentos minimizando a necessidade de manutenção, aumentando a vida útil, e proporcionando um melhor desempenho do processo produtivo. Concluiu, ainda, que o Nitrogênio é de fundamental importância para seja mantida uma atmosfera apropriada para o processo (inerte). Garantindo assim as especificações técnicas e qualidade do produto, e também reduzindo o risco de incêndios e explosões”.

De igual modo, argumenta que o aproveitamento de créditos em razão da parcela do Nitrogênio destinada a limpeza química foi também defendido pela Recorrente no bojo do Auto de Infração nº 269132.0008/14-5, lavrado contra estabelecimento da Recorrente, que, por sua vez, é discutido judicialmente nos autos da Ação Anulatória nº 8043447-20.2019.8.05.0001. Informa que, no referido processo, a Recorrente pugnou pela produção de prova pericial conduzida por expert da área de engenharia de produção, tendo o Laudo Pericial produzido corroborado em todos os termos o quanto defendido pela Autuada (doc. 03), atestando a essencialidade do Nitrogênio no processo produtivo, consoante se infere dos trechos a seguir reproduzidos:

Quesito 1

Queira o Sr. Perita confirmar que a fração de nitrogênio correspondente à 10 % dos totais adquiridos, é utilizada para a limpeza dos equipamentos e hidrôcarbonetos presentes nos equipamentos fabris e correntes produtivas que constituem em resíduos remanescentes no maquinário presente nas instalações industriais.

RESPOSTA: Analisando os autos observa-se que o nitrogênio é utilizado para a limpeza dos equipamentos e hidrôcarbonetos presentes nos equipamentos fabris e correntes produtivas que constituem em resíduos remanescentes no maquinário presente nas instalações industriais.

(...)

Quesito 4

Poderia o sr. Perito esclarecer se a referida purga se me regular do processo produtivo, ou seja, se esta etapa de contaminação das máquinas e equipamentos pelo ar atr risco de incêndios e explosões em razão do contato de com o oxigênio presente no ar, e (ii) evita a contamina produção por resíduos indesejáveis, decorrentes do industrialização de produtos petroquímicos?

RESPOSTA: Sim. A realização da purga é importante decorrentes de desenvolvimento prévio, e porque garanti solventes ou gases sejam extraídos. Com isso, propiciam u

Informa que a prova pericial em questão foi acolhida pelo recentíssimo acórdão da Quarta Câmara Cível do E. TJ/BA, que, à unanimidade, negou provimento ao Recurso de Apelação da Fazenda (doc. 04), mantendo hígida a r. sentença (doc. 05) que concluiu pela insubsistência da cobrança de ICMS em razão das glosas de créditos decorrentes da aquisição do Nitrogênio em circunstâncias idênticas às descritas no presente PAF.

Assim, conclui que a parcela do Nitrogênio (gasoso e líquido), cujos créditos foram glosados pela fiscalização, foi empregada, de forma imprescindível, no processo produtivo da Autuada, possuindo, portanto, a condição de produto intermediário, pelo que não há que se negar o direito ao creditamento do imposto incidente sobre a aquisição do Nitrogênio efetuada pela Recorrente.

Quanto à Infração 02, explica que exige o pagamento do diferencial de alíquotas referente às aquisições interestaduais de alguns dos produtos supostamente utilizados para consumo do estabelecimento da Recorrente. Afirma que tal item é uma consequência direta e imediata da questão discutida no item 01, precedente, ou seja, do direito à compensação dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição dos produtos intermediários reputados equivocadamente pela fiscalização como bens de uso e consumo, conforme demonstrado alhures. Como a fiscalização nega o direito ao crédito do ICMS incidente sobre tais produtos, por considerá-los materiais de uso e consumo, necessariamente, teria que exigir o complemento da alíquota no que tange às aquisições interestaduais.

Pontua que o fato é que os produtos em referência, listados no Auto de Infração como materiais de uso e consumo, não foram destinados ao consumo do estabelecimento da Recorrente, mas sim, foram empregados de forma imprescindível em seu processo produtivo, devendo ser classificados como produtos intermediários, conforme demonstrado no item “A” deste tópico. Assim, restando evidenciado o direito ao aproveitamento do crédito decorrente da aquisição dos produtos em pauta, indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente, conclui que a exigência do diferencial de alíquota perde completamente o sentido e, consequentemente, pelas mesmas razões, a Infração 02 também deve ser julgada totalmente improcedente.

Com vistas a comprovar tudo o quanto aqui defendido, a Recorrente pugna pela realização de diligência fiscal, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99, com o que será enfim confirmada a total improcedência dos itens 01 e 02 do Auto de Infração.

Face ao quanto aduzido no bojo da presente defesa administrativa, a Recorrente pugna para que

essa E. Câmara desse I. Conselho de Fazenda dê TOTAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, com a consequente reforma parcial da decisão aqui combatida, para que o Auto de Infração ora guerreado seja julgado TOTALMENTE IMPROCEDENTE, afastando-se totalmente, por conseguinte, as exigências consubstanciadas em seus itens 01 e 02, nos termos do presente recurso.

Pautado para julgamento na sessão do dia 02/03/2023, sobrevivendo a notícia de trânsito em julgado do PAF nº 297515.3001/16-0, também **lavrado contra o mesmo estabelecimento autuado** (CNPJ nº 42.150.391/0001-70), pelo **mesmo preposto fiscal** e em relação **a créditos de ICMS apurados pela Recorrente sobre a aquisição dos mesmos produtos aqui em discussão**, tais como **Ácido Sulfúrico, Biocidas, Dispersantes Inorgânicos, Inibidores de Corrosão, Aminas Neutralizantes, Antipolimerizantes, Antioxidantes, Nitrogênio, dentre outros**, esta 1ª CJF deliberou, às folhas 535/536, por converter o feito em diligência, à PGE, com vistas à emissão de parecer jurídico, abordando as questões abaixo descritas.

1. O Processo 8043462-86.2019.8.05.0001 transitou, efetivamente, em julgado?
2. Caso positivo, a sentença nele contida tem o condão de produzir efeitos para dentro do atual processo, obstando, ainda que parcialmente, a presente exigência fiscal?
3. Caso irradie efeitos para o presente processo, pede-se para nomear as mercadorias que foram objeto da sentença aludida, para que seja possível excluí-las do presente lançamento.

Às folhas 539 (frente e verso), foi emitido o parecer solicitado (Parecer AGF 2023), da lavra da procuradora Dra. Ângeli Maria Guimarães Feitosa, prestando as seguintes informações.

Informa que, embora a decisão proferida no Processo Judicial nº 80434628620198050001 tenha, de fato, transitado em julgado, e se refira às mesmas infrações, às mesmas mercadorias e à mesma empresa, não produz qualquer efeito extintivo no presente lançamento, porquanto apenas teve por objeto o Auto de Infração nº 297515.3001/16-0, e não foi proferida em qualquer processo cujos efeitos sejam *erga omnes*.

Ressalta, ademais, que o conceito de produto intermediário, para fins de crédito de ICMS, se necessária a integração ao produto final ou consumo imediato no processo produtivo, ou se bastaria o simples emprego no processo produtivo de maneira essencial, não figura como tema pacífico na jurisprudência, uma vez que, em recente decisão do Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 689001/RS (decisão extraída do site oficial do STF, julgado datado de 06/02/2018 e publicado no DO em 26/02/2018), foi reconhecido o emprego do critério do crédito fiscal físico para a definição da matéria, o que evidencia a indefinição da questão jurídica aqui discutida.

Cientificado do teor do parecer, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, às folhas 546/555, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Após fazer um breve resumo da solicitação de diligência e do teor do parecer emitido, ressalta que, como admitiu a PGE, a decisão citada transitou em julgado, prestigiando o entendimento sedimentado pelo STJ, no sentido de que são dois os requisitos para configuração do direito ao crédito: 1. A utilização das mercadorias adquiridas em processos de industrialização, mediante seu consumo; e 2. A sua vinculação às atividades fabris de cada estabelecimento. Explica que tal posicionamento foi aplicado ao processo judicial citado, pelo TJBA, no qual, a par das provas apresentadas e da perícia elaborada, foi atestada a utilização dos produtos controvertidos de forma indispensável nas atividades industriais.

Informa que essa mesma tese é sustentada pela empresa autuada, no bojo do Auto de Infração nº 269132.0008/14-5, lavrado contra estabelecimento seu, que é discutido judicialmente, nos autos da Ação Anulatória nº 8043447-20.2019.8.05.0001. Informa que, no referido processo, o laudo pericial produzido corroborou, em todos os termos, a tese empresarial, atestando a essencialidade de biocidas, dispersantes inorgânicos, inibidores de corrosão, aminas neutralizantes, antipolimerizantes, antioxidantes e nitrogênio, dentre outros, no seu processo produtivo.

Informa que a prova pericial foi acolhida pelo TJBA, que negou provimento ao recurso de apelação, mantendo hígida a sentença, que transitou em julgado, em 14/02/2023, em virtude da falta de interposição do apelo especial por parte da PGE.

Aponta atitude contraditória da PGE, que, no bojo do processo administrativo tenta fazer crer que a matéria em debate não se encontra pacificada, citando decisão recente do STF no Recurso Extraordinário nº 689001/RS, sem se aperceber que a decisão citada não adentra ao mérito da discussão, sobre a possibilidade e requisitos para apuração de créditos sobre produtos intermediários, por se tratar de matéria infraconstitucional.

Destaca que tal aspecto já foi inclusive objeto de detida análise por parte deste Egrégio Conselho, conforme excerto de voto do Conselheiro Anderson Ítalo Pereira (que transcreve), que bem discorreu acerca da falta de precedentes, no STF, acerca da matéria.

Arremata a sua petição recursal, reiterando o seu pedido de total provimento ao Recurso Voluntário para julgar totalmente improcedente o Auto de Infração.

VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 1ª JF (Acórdão Nº 0144-01/22-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$ 11.894.915,72 para o montante de R\$ 10.286.497,54, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado decorreu da decretação da procedência parcial da Infração 01, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso.

Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ...*”. O Sujeito Passivo se opôs ao levantamento fiscal, alegando que os itens objeto de glosa são produtos intermediários.

Em sua informação fiscal, os autuantes pontuam, especificamente em relação ao dióxido de carbono e ao ácido sulfúrico, que se trata de itens consumidos no tratamento de efluentes, admitindo, todavia, que somente 2% do nitrogênio é utilizado na purga dos equipamentos.

Atendendo à diligência solicitada pela 1ª JF, os autuantes excluíram, do levantamento fiscal, os créditos relacionados ao **dióxido de carbono** e ao **ácido sulfúrico**, adquiridos pela empresa autuada. Excluíram, ainda, 98% dos créditos relacionados ao **nitrogênio líquido** utilizado pela Braskem.

A 1ª JF acolheu o resultado da diligência solicitada e julgou Procedente em Parte a Infração 01.

Quanto ao **dióxido de carbono**, o laudo IPT, à folha 193 do processo, descreve a sua função da forma abaixo.

“Na Unidade de Termoxidação é utilizado para neutralização da soda e ajuste do ph na faixa de 6 a 9, de modo que o produto serve como insumo para ajustar a corrente às especificações técnicas necessárias para a continuidade do processo, ...”

À folha 255, consta Laudo Técnico IT-004/2012, onde é explicitada, com mais detalhes, a função do dióxido de carbono, conforme abaixo.

“O Dióxido de Carbono (CO₂) é usado na neutralização da “soda gasta” na Unidade de Termoxidação. Nesta unidade, a soda gasta proveniente do sistema de lavagem cáustica do gás de carga de Oleofinas, é tratada antes do lançamento desta corrente no sistema de efluente orgânico.

Este tratamento consiste em:

- a) Oxidação dos compostos de enxofre presentes, visando reduzir a demanda bioquímica de oxigênio e o abatimento da toxicidade do efluente;*

b) Neutralização da soda e ajuste do pH na faixa de 6 a 9, usando dióxido de carbono.

Assim, fica caracterizado o uso de gás carbônico como **insumo para neutralização de efluentes**, um controle ambiental fundamental para o processo da UNIB.

Esta mesma descrição se encontra também reproduzida no “Laudo Técnico aplicação CO² na UNIB BA BRASKEM”, anexado à folha 263 do processo, papel timbrado da Braskem.

A leitura da descrição da função do dióxido de carbono, feita acima, não deixa margem a dúvidas de que se trata de item consumido no processo de tratamento de efluentes, não ensejando direito a crédito fiscal.

Ora, tratando de produtos para tratamento de efluentes, não é admissível o direito ao crédito fiscal, pois se refere a uma etapa pós produção, cujo objetivo é apenas tratar previamente o efluente antes do seu descarte na natureza. Penso que merece reparo a decisão de piso neste ponto.

Quanto ao **ácido sulfúrico**, o laudo IPT, à folha já citada (193), descreve a sua função da forma abaixo.

“1. Utilizado nas unidades de oleofinas 01 e 02, neutralizando a soda utilizada no processo.

2. Utilizado da unidade de produção de água desmineralizada, clarificada e potável, para fornecer ions H⁺ para substituir os ânions e cátions dos sais presentes e possibilitar a desmineralização da água por troca iônica. Após a sua utilização, perde as suas características físico-químicas, devendo ser repostado continuamente.”

Como se vê, possui função análoga à desempenhada pelo dióxido de carbono, qual seja, tratamento de efluentes, não sendo possível admitir-se o creditamento em suas aquisições. A decisão de piso merece, igualmente, reparo neste ponto.

Por fim, quanto ao NITROGÊNIO, o Laudo Técnico do IPT (folha 182) aponta a existência de diversas funções, quais sejam, fluido de selagem, em quase todas as etapas produtivas, para impedir a presença do oxigênio. É utilizado também na secagem e na remoção dos solventes da linha de produção. É ainda utilizado no processo de purificação das matérias primas e de alguns catalisadores. Há uso, também, para purga dos equipamentos.

A decisão de piso apenas legitimou a glosa de créditos relativa ao percentual de 2% do valor lançado, o qual estaria relacionado à purga dos equipamentos industriais durante as paradas para manutenção. Excluiu, assim, o percentual de 98% do nitrogênio líquido utilizado, por estar vinculado com a atividade de selagem dos tanques, conforme descreve o Laudo Técnico do IPT, cujo trecho reproduzo abaixo.

“É utilizado como um fluido de selagem em várias etapas do processo produtivo, evitando a entrada de oxigênio nos equipamentos, impossibilitando a contaminação das correntes do processo, podendo ocasionar em reações indesejáveis, as quais impactam de forma definitiva na eficiência do processo e qualidade dos produtos.

Na fase de reação, o nitrogênio atua como meio onde a reação se propaga, controlando concentração dos reagentes e a velocidade das reações.

É usado na remoção de hidrocarboneto do produto final, de forma a permitir a extrusão do polímero, armazenamento e ensaio de forma segura e sem riscos de segurança.”

Como se trata de um consumo decorrente do contato do nitrogênio com o produto acabado, que se encontra armazenado nos tanques, entendo que a sua exclusão se encontra em harmonia com a jurisprudência deste Conselho de Fazenda.

Entendo, assim, que a decisão de piso não merece reparo neste ponto.

Do exposto, **dou Provimento Parcial ao Recurso de Ofício** para restabelecer o montante lançado na Infração 01, naquilo que se refere ao **dióxido de carbono** e ao **ácido sulfúrico**, conforme abaixo.

INFRAÇÃO 01

MÊS	CRÉDITO INDEVIDO		MÊS	CRÉDITO INDEVIDO
-----	------------------	--	-----	------------------

jan/15	R\$	86.901,13	mar/17	R\$	141.874,35
fev/15	R\$	65.525,68	abr/17	R\$	38.173,11
mar/15	R\$	134.562,93	mai/17	R\$	70.104,19
abr/15	R\$	103.306,02	jun/17	R\$	156.573,43
mai/15	R\$	57.028,09	jul/17	R\$	71.556,17
jun/15	R\$	114.271,52	ago/17	R\$	123.757,04
jul/15	R\$	93.412,38	set/17	R\$	59.057,57
ago/15	R\$	84.093,03	out/17	R\$	90.768,96
set/15	R\$	51.882,40	nov/17	R\$	86.823,97
out/15	R\$	52.927,22	dez/17	R\$	100.560,78
nov/15	R\$	95.289,88	jan/18	R\$	94.187,65
dez/15	R\$	116.692,39	fev/18	R\$	118.978,31
jan/16	R\$	51.710,65	mar/18	R\$	158.869,99
fev/16	R\$	77.061,34	abr/18	R\$	183.926,06
mar/16	R\$	126.685,45	mai/18	R\$	145.901,11
abr/16	R\$	100.633,06	jun/18	R\$	86.771,44
mai/16	R\$	62.384,41	jul/18	R\$	171.952,32
jun/16	R\$	58.422,46	ago/18	R\$	130.786,66
jul/16	R\$	75.513,22	set/18	R\$	216.245,53
ago/16	R\$	108.274,67	out/18	R\$	109.944,99
set/16	R\$	46.926,66	nov/18	R\$	200.441,85
out/16	R\$	57.284,83	dez/18	R\$	100.757,71
nov/16	R\$	81.440,39	jan/19	R\$	133.975,04
dez/16	R\$	106.436,13	fev/19	R\$	116.521,33
jan/17	R\$	100.828,67	mar/19	R\$	162.236,69
fev/17	R\$	51.399,98	TOTAL	R\$	5.231.640,84

Quanto ao Recurso Voluntário, o Sujeito Passivo ataca a decisão de piso naquilo que se refere às duas infrações, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso.

A Infração 01 foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ...*”. Já a Infração 02 aponta que o Sujeito Passivo “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, ...*”. Como ambos os ilícitos decorrem de aquisições de materiais de uso/consumo, julgo-os de forma conjunta, acompanhando o tratamento dispensado pela petição recursal. É o que passo a fazer nas linhas que seguem.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que as mercadorias adquiridas se enquadram no conceito de produtos intermediários, em face do que o creditamento deve ser admitido, sem incidência, por consequência, do diferencial de alíquotas.

Quanto aos itens utilizados no sistema de tratamento da água de resfriamento, o Sujeito Passivo faz referência, ao longo de sua peça recursal, a vários materiais tais como: “*Dispersantes Inorgânicos (Nalco, Trasar e Drewsperse), Biodispersante Nalsperse e Performax, Sequestrante de Oxigênio, Biocida Não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco, Trasar, Dorf, Biosperse, Drewgard, Millsperse e Envioplus), Hipoclorito de Sódio, Ácido Sulfúrico, Aminas Neutralizantes, Antiespumantes, Petroflo, Philmplus, Hipoclorito de Sódio e Hipoclorito de Cálcio*”, dentre outros, alegando que são integralmente absorvidos pela água em que aplicados, sem os quais as torres de resfriamento perdem a sua função, ressaltando que o resfriamento, todavia, é indispensável ao seu processo produtivo, já que as correntes intermediárias de processo não podem ser processadas se estiverem em altas temperaturas.

É importante destacar que o Sistema de Água de Resfriamento tem a função de resfriar as correntes de água utilizadas nos trocadores de calor, conforme se encontra descrito na peça recursal. O Laudo do IPT referido é por demais conhecido por esta Corte, uma vez que já foi utilizado inúmeras vezes para fundamentar decisões exaradas pelo Conseqf, tendo sido trazido, em várias oportunidades, pela própria Braskem. A consulta ao inteiro teor do documento citado

evidencia que tais produtos são utilizados para evitar a corrosão dos equipamentos por onde circula a água, conforme trecho, às folhas 173/174, abaixo destacado.

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

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

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

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

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

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

...

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

...”

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

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

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

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

Assim, não acolho as alegações recursais relativas às aquisições de mercadorias destinadas ao

tratamento de água, utilizada nas torres de resfriamento.

O mesmo se dá quanto aos materiais utilizados no processo de geração de vapor. A empresa alega que utiliza também diversos insumos, tais como *Amina Neutralizante (Nalco Ultam 120)*, *Dispersante Inorgânicos (Nalco 47030.04, 47505.04, Bt-2601.61 e Bt-3801)*, *Inibidores de Corrosão (Nalco 22130.61, Bt- 4000, Bt-2600.61 e Bt-4000.61)*, *Sequestrante de Oxigênio (NALCO ELIMIN-OX 1024KG)*, todos aplicados no processo de geração de Vapor e nele integrados com o objetivo de controle e inibição de corrosão química, de contaminação, de proliferação de microrganismos e de outras reações nocivas ao processo fabril desenvolvido pela ora Autuada (vide o quanto descrito no Parecer do IPT acerca do Sistema de Geração de Vapor de Super Alta Pressão (fls. 31/32) e da Unidade Termelétrica (fls. 70/71)).

A leitura de trecho do Laudo IPT, abaixo reproduzido, evidencia a afetação do uso de tais materiais químicos, onde toda a ênfase está na proteção dos ativos, conforme aa seguir.

“Os sistemas envolvidos nestas etapas e aqueles que irão receber água para processamento operam em condições severas e com elevada possibilidade de oxidação, principalmente nos sistemas de geração de vapor de super alta pressão provocando corrosão das partes internas e/ou peças envolvidas no processamento. Desta maneira, uma corrosão severa pode reduzir de forma acentuada a vida útil dos equipamentos/sistemas como, adicionalmente, provocar situações de riscos aos operadores, além de provocar a para da da unidade. Desta maneira, é de importância elevada o controle destes fatores, através do emprego de produtos químicos específicos que tem a finalidade de minimizar e/ou, preferencialmente, eliminar este risco. Em uma análise do ponto de vista químico, a corrosão é uma reação química entre os elementos metálicos constituintes dos equipamentos e os oxidantes presentes na corrente e, dessa maneira, modificar a qualidade do produto em processamento pelo consumo de reagentes como, principalmente, contaminar a corrente por óxidos metálicos e impactar negativamente nos processamentos/operações unitárias posteriores, como, por exemplo, desgaste de pás de bombas e entupimentos de tubulações e válvulas. Desta maneira, o envio de produtos químicos utilizados para minimizar a corrosão é efetuado através de dois sistemas (grifos acrescidos) denominados de NALCO TRIACT-1800 (FA-904X e GA-913X + SX) e de hidrazina (FA-902X e GA-914X + SX).”

Quanto ao nitrogênio, a parcela mantida se refere ao percentual de 2,0% do nitrogênio, utilizado na limpeza de equipamentos. O sujeito passivo se insurgiu em relação ao lançamento, tendo alegado que as frações de nitrogênio são insumos do seu processo produtivo, possuindo a função de produto intermediário.

Examinando a íntegra do Laudo do IPT, (folhas 376/418), é possível notar que a utilização do nitrogênio foi assim descrita.

“Quando da abertura dos sistemas para quaisquer operações de manutenção (grifo acrescido), faz-se necessária a purga destes equipamentos com nitrogênio gasoso, para expulsar todo o resíduo de solventes e gases, propiciando uma atmosfera adequada para a realização desses procedimentos. Ainda, o nitrogênio gasoso é utilizado diretamente para a realização de testes de pressão para avaliação da integridade e atendimento à legislação de vasos de pressão, além de condicionamento e purga dos equipamentos após a manutenção (grifo acrescido), já que para operar não podem ter contaminação com água ou oxigênio.”

A descrição feita pelo órgão técnico é reveladora de que o uso do nitrogênio para purga dos equipamentos não tem relação direta com o processo produtivo da empresa autuada, pois tal consumo acontece quando da manutenção dos equipamentos, momento em que há interrupção do processo produtivo, conforme se lê acima, nos trechos em destaques. Ora, se a purga dos equipamentos é um procedimento que acontece no exato momento em que a produção está parada (para manutenção), não é possível falar-se em “integração ao processo produtivo”, ou mesmo em “consumo vinculado ao processo”, conforme exige o art. 93, inciso I, alínea “b”, c/c o § 1º, do art. 93 do RICMS/97, vigente à época, conforme abaixo.

“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 reais ou simbólicos:

...

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; e
- ..."

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 Corte. A 2ª CJF assim se manifestou, em trecho do Acórdão CJF Nº 0134-12/17, relatado pelo Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, reproduzido abaixo.

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

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

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

Assim, entendo que se trata de material de uso/consumo, não merecendo reparo a Decisão recorrida neste ponto.

Nego, portanto, Provimento ao Recurso Voluntário.

Ex-positis, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício, ao tempo em que NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, reformando a Decisão recorrida, conforme abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	
1	R\$	5.231.640,84
2	R\$	6.438.909,76
TOTAL	R\$	11.670.550,60

VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito, divirjo do entendimento do nobre relator em relação às infrações que dizem respeito à aquisição de produtos intermediários (diferencial de alíquotas e utilização indevida de créditos de ICMS).

A meu ver, dependendo da concepção que se adote acerca do que importa para fins de classificação como *produtos intermediários* ou *material de uso e consumo*, a perícia não se revela necessária ou mesmo coerente, já que a investigação acerca do percentual de consumo ou indispensabilidade da participação no processo produtivo são hipóteses que somente se compatibilizam com uma específica compreensão sobre o tema em detrimento de outras, pois, caso adotada noção em que a indispensabilidade ou o consumo não possuem relevância, não há razão para prova técnica.

Seguindo a linha de votos que tenho proferido, entendo que assiste razão à recorrente, em alinhamento com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, antes da entrada em vigor da LC

nº 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, pois, o Convênio 66/88, que tratava provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual, por autorização do § 8º do art. 34 do ADCT da CF/88, condicionava o direito ao crédito ao consumo e à integração da mercadoria ou produto adquirido no resultado final, como elemento indispensável à sua composição (art. 31, III do Convênio ICM 66/88), extrapolando até mesmo as disposições anteriores sobre a matéria, já que limitação desta amplitude parece não poder ser extraída do texto do § 3º do art. 3º do Decreto-lei nº 406/68.

Deonísio Koch também ressalta que um dos traços distintivos entre “matéria-prima” e “produtos intermediários” é justamente o fato de que somente a primeira é “[...] *decomposta ou consumida no processo de industrialização e integra o produto final*”, este último, segundo a doutrina, seria consumido de forma integral e imediata ou em curto prazo, porém, sem integrar o resultado (*Manual do ICMS: teoria e prática. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. p. 345*).

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

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

“[...] O segundo ponto de inovação do projeto é o que permite o crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste. Ainda hoje se faz a distinção entre crédito físico (concernente a mercadoria a serem revendidas ou que integram produto fabricado ou que se consomem no processo de fabricação) e crédito financeiro (que diz respeito a bens destinados ao ativo). O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica. Em linhas muito gerais, passa-se de um imposto tipo produto bruto a um imposto tipo consumo, que pode tornar-se poderoso indutor de novos investimentos. [...]”

Por esta perspectiva, também ousa discordar de quem condiciona ao consumo “imediato e integral” do produto, no processo de industrialização, para possibilitar o seu creditamento. Essa é uma característica que só se aplicava ao IPI enquanto vigente o regulamento estabelecido pelo Decreto nº 70.162/72, haja vista que o Decreto nº 83.263/79, que lhe sucedeu, não mencionava mais essa condição, como restou reconhecido pelo Parecer Normativo CST nº 65/1979, que orienta a discussão no âmbito federal.

Convém lembrar que, embora possuam muitas semelhanças, o IPI sucedeu o Imposto sobre o Consumo que era o objeto da Lei nº 4.502/1964, até o advento do Decreto-lei nº 34/1966. O ICMS, por sua vez, sucedeu o antigo Imposto de Vendas e Consignações, tratado por último na Lei nº 4.784/1965, até a redefinição do sistema tributário nacional iniciada pela Emenda Constitucional nº 18/1965. Assim, nem tudo que é adequado para um também o é para o outro.

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

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

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA.

VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.

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

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

1. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.

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

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

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

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

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não detém competência para apreciar a matéria, no ordenamento constitucional instaurado com a CF/88, pois, como já apontou repetidas vezes, a discussão é infraconstitucional, cujo exame passou a ser de competência do STJ, e ainda demandaria reexame de fatos e provas contidas no processo, o que seria inviável já que, se houvesse ofensa à Constituição nestes casos, seria indireta, reflexa. Neste sentido, por exemplo, confira-se o AI 460139 AgR, Rel. CARLOS VELLOSO, DJ 01/04/2005; AI 487301 AgR, Rel. GILMAR MENDES, DJ 03/02/2006; ARE 745785 ED, Rel. TEORI ZAVASCKI, DJe 24/02/2014; ARE 1121232 AgR, Rel. ROBERTO BARROSO, DJe 24/10/2018; ARE 1140831 AgR, Rel. EDSON FACHIN, DJe 08/10/2019; ARE 1279402 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/10/2020 e RE 1325829 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 06/12/2021.

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

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

Por outro lado, aqueles que aparentam até mesmo adentrar ao mérito da questão não fazem mais do que reproduzir as ementas de outros acórdãos que, por sua vez, também não apreciaram a matéria, seja porque decididos antes da entrada em vigor da LC 87/96, logo, observando sistemática anterior, seja porque também cometem o equívoco de citar outras ementas aparentemente mal redigidas. É o que se constata, por exemplo, quando se analisa com cuidado o inteiro teor dos precedentes acima.

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

“Na forma do estabelecido no art. 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), estatuiu que o crédito do ICMS referente à aquisição do ativo permanente poderia ser aproveitado, e aproveitado de uma só vez, integralmente; estatuiu, também, que o crédito do ICMS referente à energia elétrica poderia ser

aproveitado sem restrições; e estatuiu, mais, que o crédito do ICMS referente a telecomunicações poderia ser utilizado sem restrições.

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

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

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

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

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

Outrossim, destaco que o raciocínio também pode ser verificado em recentes acórdãos do TJ/BA, conforme ementa abaixo transcrita:

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

1. Consoante assentado no STJ, no hodierno aresto retromencionado, “A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial”.

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

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

O voto condutor, aliás, destacou expressamente:

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

Apesar disso, a pesquisa da jurisprudência sugere que o Poder Judiciário tem abordado a matéria de maneira possivelmente equivocada, já que o mais comum é encontrar decisões que reconhecem como produtos intermediários aqueles que são assim identificados por um perito

judicial, sendo que, a meu ver, não há necessidade de perícia técnica se adotado o entendimento de que o regime jurídico do ICMS sobre a matéria foi alterado pela Lei Kandir, ou seja, a realização de perícia em ações judiciais sobre a questão, por si só, já contém implícita uma pré-concepção de produtos intermediários que mais se adequa ao regramento anterior.

Ademais, de acordo com a doutrina atualizada, os materiais de uso e consumo são aqueles empregados na atividade-meio do estabelecimento, identificados como materiais de apoio administrativo, citando como exemplo os de expediente, limpeza, segurança, entre outros que não se relacionam diretamente com o setor produtivo, servindo apenas como facilitador do funcionamento desta atividade (KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. pp. 347-349).

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

Sendo assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Ordinário para julgar insubsistentes as infrações.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 297515.0001/19-3, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 11.670.550,60**, acrescido das multas de 60%, previstas no 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei n. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Valdirene Pinto Lima

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – VOTO DIVERGENTE

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